ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

16 Φεβρουαρίου 2018 | ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ | Αρ. Φύλλου **526**

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. απόφ. 144/10/11.1.2018

Έγκριση μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα της αναθεωρημένης σειράς των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 700, 701, 260, 570, 705, 706 και 720.

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη:

1) Την υπ.αρ. 139/3ο/26-10-2017 απόφαση περί της εκκίνησης της διαδικασίας έγκρισης μετάφρασης από την IFAC της αναθεωρημένης σειράς των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 700.

2) Την υπ' αρ. 142/8ο/4-12-2017 απόφαση περί της εκκίνησης της διαδικασίας έγκρισης μετάφρασης από την IFAC της αναθεωρημένης σειράς των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 701, 260, 570, 705, 706 και 720.

3) Τα από 9-01-2018 και 10-01-2018 email της IFAC σχετικά με την έγκριση των κειμένων μετάφρασης από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 700, 701, 260, 570, 705, 706 και 720.

4) Την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4449/2017.

5) Το γεγονός ότι δεν προκαλείται κρατική δαπάνη, αποφασίζει ομόφωνα:

Την έγκριση των κειμένων μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα της αναθεωρημένης σειράς των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 700, 701, 260, 570, 705, 706 και 720 όπως αναφέρονται στο συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της απόφασης αυτής και τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΕΛΤΕ

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεσης επί Οικονομικών Καταστάσεων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή που εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

2. Το ΔΠΕ 701[1] ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Τα ΔΠΕ 705[2] (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 706[3] (Αναθεωρημένο) ασχολούνται με το πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή επηρεάζονται όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη ή περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή. Άλλα ΔΠΕ περιέχουν επίσης απαιτήσεις αναφοράς που εφαρμόζονται όταν εκδίδεται η έκθεση του ελεγκτή.

3. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται στον έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και έχει συνταχθεί στο πλαίσιο αυτό. Το ΔΠΕ 800[4] (Αναθεωρημένο) ασχολείται με ειδικά ζητήματα όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805[5] (Αναθεωρημένο) ασχολείται με ειδικά ζητήματα σχετικά με τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μιας οικονομικής κατάστασης. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται επίσης σε ελέγχους όπου τα ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 805 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζονται.

4. Οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αποσκοπούν στην αντιμετώπιση της κατάλληλης ισορροπίας μεταξύ της ανάγκης για συνοχή και συγκρισιμότητα στην έκθεση του ελεγκτή σε παγκόσμιο επίπεδο και της ανάγκης να αυξηθεί η αξία της έκθεσης του ελεγκτή, καθιστώντας τις πληροφορίες που παρέχονται στην έκθεση του ελεγκτή περισσότερο σχετικές για τους χρήστες. Το παρόν ΔΠΕ προάγει τη συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, αλλά αναγνωρίζει την ανάγκη για ευελιξία προκειμένου να ικανοποιήσει ιδιαίτερες συνθήκες σε επιμέρους δικαιοδοσίες. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας ευχερώς διακριτούς τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Βοηθά επίσης στην προαγωγή της κατανόησης του χρήστη και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων όταν αυτές προκύπτουν.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15 Δεκεμβρίου, 2016.

Στόχοι

6. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

   (1) Να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν, και

   (2) Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης.

---

[1] ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»
[2] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».
[3] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»
[4] ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού»
[5] ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης»

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(1) Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού – Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.

(2) Πλαίσιο γενικού σκοπού – Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέως φάσματος χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή πλαίσιο συμμόρφωσης.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

- Αναγνωρίζει ρητά ή έμμεσα ότι για να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να παράσχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που ειδικά απαιτούνται από το πλαίσιο, ή

- Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι αναγκαίες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου αλλά δεν περιέχει τις αναγνωρίσεις στο (i) και (ii) ανωτέρω[6].

(3) Μη διαφοροποιημένη γνώμη – Η γνώμη που εκφράζεται από τον ελεγκτή όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.[7]

8. Η αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει «μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού».[8] Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν τη παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το τι συνιστά μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

9. Η αναφορά στα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ), και η αναφορά στα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα» σημαίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΣΔΛΠΔΤ).

[6] ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13(α)

[7] Οι παράγραφοι 25-26 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

[8] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια του ελέγχου με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, παράγραφος 13(στ) που καθορίζει το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων

10. Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς[9, 10].

11. Προκειμένου να διαμορφώσει αυτή τη γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν ο ίδιος έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να λαμβάνει υπόψη:

    (1) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια[11].

    (2) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450, για το εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή σωρευτικά[12], και

    (3) Τις αξιολογήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 12 – 15.

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων των ενδείξεων πιθανής μεροληψίας στις κρίσεις της διοίκησης. (Αναφ. παρ. Α1 – Α3)

13. Ειδικότερα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς:

    (1) Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επαρκώς τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν. Κατά τη διενέργεια αυτής της αξιολόγησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τη σχετικότητα των λογιστικών πολιτικών για την οντότητα και το εάν έχουν καταρτιστεί κατά έναν κατανοητό τρόπο. (Αναφ. παρ. Α4)

    (2) Οι λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και είναι ενδεδειγμένες.

    (3) Οι λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν από τη διοίκηση είναι εύλογες.

    (4) Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές. Κατά τη διενέργεια αυτής της αξιολόγησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει εάν:

        - Όλες οι πληροφορίες που έπρεπε να έχουν περιληφθεί, έχουν περιληφθεί και εάν αυτές οι πληροφορίες έχουν ταξινομηθεί, συγκεντρωθεί ή διαχωριστεί, και χαρακτηριστεί κατάλληλα.

---

[9] ΔΠΕ 200, παράγραφος 11.

[10] Οι παράγραφοι 25-26 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

[11] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 26.

[12] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

- Η συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων έχει υπονομευθεί μέσω της συμπερίληψης πληροφοριών που δεν είναι σχετικές ή δυσχεραίνουν την κατάλληλη κατανόηση γνωστοποιημένων θεμάτων. (Αναφ. παρ. Α5)

(5) Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να καθίστανται ικανοί οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις, και (Αναφ. παρ. Α6)

(6) Η ορολογία που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένου του τίτλου κάθε οικονομικής κατάστασης, είναι ενδεδειγμένη.

14. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση που απαιτείται από τις παραγράφους 12 – 13 πρέπει επίσης να περιλαμβάνει το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, πρέπει να περιλαμβάνει εξέταση: (Αναφ. παρ. Α7-Α9)

(1) Της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, και

(2) Του εάν οι οικονομικές καταστάσεις, αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που επιτυγχάνει εύλογη παρουσίαση.

15. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις κάνουν επαρκή αναφορά ή περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Αναφ. παρ. Α10 – Α15).

Μορφή γνώμης

16. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

17. Εάν ο ελεγκτής:

(1) συμπεράνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή

(2) δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα,

ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

18. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης δεν επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και του τρόπου με τον οποίο το θέμα επιλύεται, πρέπει να κρίνει εάν είναι αναγκαία η διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705. (Αναθεωρημένο) (Αναφ. παρ. Α16)

19. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Ωστόσο εάν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις είναι παραπλανητικές, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα τον τρόπο που αυτό επιλύεται, πρέπει να καθορίζει εάν και πώς πρόκειται να το γνωστοποιήσει στην έκθεσή του. (Αναφ. παρ. Α17)

Έκθεση του ελεγκτή

20. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να είναι έγγραφη. (Αναφ. παρ. Α18 – Α19)

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Τίτλος

21. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να έχει τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι η έκθεση αυτή είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α20)

Αποδέκτης

22. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να απευθύνεται εκεί όπου απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Αναφ. παρ. Α21)

Γνώμη Ελεγκτή

23. Το πρώτο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή και θα έχει τον τίτλο «Γνώμη».

24. Το τμήμα της έκθεση του ελεγκτή με τίτλο «Γνώμη» πρέπει επίσης:

(1) Να προσδιορίζει την οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.

(2) Να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.

(3) Να προσδιορίζει τον τίτλο κάθε κατάστασης που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις.

(4) Να αναφέρεται στις σημειώσεις, περιλαμβανομένης σύνοψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, και

(5) Να προσδιορίζει την ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις. (Αναφ. παρ. Α22 – Α23)

25. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, να χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις, οι οποίες θεωρούνται ισοδύναμες:

(1) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη […] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή

(2) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα των […] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Αναφ. παρ. Α24 – Α31)

26. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Αναφ. παρ. Α26– Α31)

27. Εάν η αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή δεν είναι τα ΔΠΧΑ που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή τα ΔΛΠΔΤ που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης του πλαισίου.

Βάση για γνώμη

28. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει μια ενότητα, που να ακολουθεί αμέσως μετά την ενότητα Γνώμης, με τίτλο «Βάση για γνώμη», το οποίο: (Αναφ. παρ. Α32)

(1) Δηλώνει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, (Αναφ. παρ. Α33)

(2) Αναφέρεται στο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή που περιγράφει τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ,

(3) Περιλαμβάνει δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, και έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του ελεγκτή σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Η δήλωση πρέπει να ταυτοποιεί τη δικαιοδοσία προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ή να αναφέρεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας (Κώδικας IESBA), και (Αναφ. Παρ. Α34-Α39)

(4) Δηλώνει εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.

Συνέχιση δραστηριότητας

29. Ανάλογα με την περίπτωση, ο ελεγκτής θα αναφέρει σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[13].

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

30. Για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, ο ελεγκτής γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.

31. Όταν ο ελεγκτής διαφορετικά υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό ή αποφασίζει να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να το πράξει σύμφωνα με το ΔΠΕ 701. (Αναφ. παρ. Α40- Α42).

Άλλες πληροφορίες

---

[13] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφοι 21-23

32. Όπου συντρέχει περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο).

Ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις

33. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει μια ενότητα με τίτλο «Ευθύνες της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις». Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να χρησιμοποιεί τον όρο που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας και δεν χρειάζεται να αναφερθεί συγκεκριμένα στην «διοίκηση». Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η κατάλληλη αναφορά δύναται να είναι στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Αναφ. παρ. Α44)

34. Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιγράφει την ευθύνη της διοίκησης για: (Αναφ. παρ. Α45-Α48)

(1) Τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες που η διοίκηση καθορίζει ότι είναι απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και

(2) Την αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της[14] και του εάν η χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι κατάλληλη καθώς και η γνωστοποίηση, εάν ισχύει, των θεμάτων που αφορούν στην ικανότητας της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της. Η εξήγηση της ευθύνης της διοίκησης για την εκτίμηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή του πότε η χρήση της λογιστικής βάσης της συνέχισης της δραστηριότητας είναι κατάλληλη. (Αναφ. παρ. Α48)

35. Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επίσης να προσδιορίζει τους υπεύθυνους για την επίβλεψη της διαδικασίας σύνταξης χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν οι υπεύθυνοι για τέτοια επίβλεψη είναι διαφορετικοί από αυτούς που πληρούν τις αρμοδιότητες που περιγράφονται στην παράγραφο 34 ανωτέρω. Στην περίπτωση αυτή, ο τίτλος αυτού του τμήματος αναφέρεται επίσης στους «υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» ή σε παρόμοιο όρο που ενδείκνυται με βάση το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. (Αναφ. παρ. Α49)

36. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η περιγραφή των ευθυνών για τις οικονομικές καταστάσεις στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρονται στην «κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων» ή στην «κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που να δίνουν μια αληθινή και εύλογη εικόνα», όπως αρμόζει στις περιστάσεις.

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

37. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων».

38. Το τμήμα αυτό της έκθεσης ελεγκτή πρέπει να: (Αναφ. παρ. Α50)

(1) Δηλώνει ότι οι στόχοι του ελεγκτή είναι να:

(i) Λαμβάνει εύλογη διασφάλιση σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους, και

[14] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφος 2

(ii) Εκδίδει έκθεση ελεγκτή που να περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α51)

(2) Δηλώνει ότι η εύλογη διασφάλιση αποτελεί υψηλό επίπεδο διασφάλισης, αλλά δεν αποτελεί εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει, και

(3) Δηλώνει ότι σφάλματα ενδέχεται να προκύψουν από απάτη ή λάθος, και είτε να:

(i) Περιγράφει ότι αυτά θεωρούνται σημαντικά όταν, μεμονωμένα ή στο σύνολό τους, εύλογα θα αναμενόταν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει αυτών των οικονομικών καταστάσεων, ή[15]

(ii) Παρέχει έναν ορισμό ή σχετική περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Αναφ. παρ. Α52)

39. Το τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επιπροσθέτως να: (Αναφ. παρ. Α50)

(1) Δηλώνει ότι, ως μέρος ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ο ελεγκτής ασκεί επαγγελματική κρίση και διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, και να

(2) Περιγράφει έναν έλεγχο δηλώνοντας ότι οι ευθύνες του ελεγκτή είναι:

(i) Να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος, να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια που να είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. Ο κίνδυνος να μην εντοπισθεί ένα ουσιώδες σφάλμα που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από εκείνον που οφείλεται σε σφάλμα, καθώς η απάτη μπορεί να συνεπάγεται συμπαιγνία, πλαστογραφία, εκ προθέσεως παραλείψεις, παραποιήσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων.

(ii) Να αποκτήσει κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων που έχουν σχέση με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων της οντότητας. Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων, σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να παραλείψει τη φράση ότι η κατανόηση του ελεγκτή επί των εσωτερικών δικλείδων από τον ελεγκτή δεν είναι για σκοπό έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων της οντότητας.

(iii) Να αξιολογεί την καταλληλόλητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση.

[15] ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφος 2

(iv) Να συμπεραίνει για την καταλληλόλητα της χρήσης της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση και, με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητάς της. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, τότε είναι υποχρεωμένος να επιστήσει την προσοχή στην έκθεσή του στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή, εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς, να διαφοροποιήσει τη γνώμη του. Τα συμπεράσματα του ελεγκτή βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν έως την ημερομηνία της έκθεσής του. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να προκαλέσουν την παύση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οντότητας.

(v) Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, να αξιολογήσει την συνολική παρουσίαση, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που να επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.

(3) Όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600[16], να γίνεται περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή σε ανάθεση ελέγχου ομίλου, δηλώνοντας ότι:

(i) Ευθύνη του ελεγκτή είναι να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου για να εκφράσει γνώμη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

(ii) Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την καθοδήγηση, την επίβλεψη και την εκτέλεση του ελέγχου του ομίλου, και

(iii) Ο ελεγκτής παραμένει αποκλειστικά υπεύθυνος για τη γνώμη του ελεγκτή.

40. Το τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επιπλέον να: (Αναφ. παρ A50)

(1) Δηλώνει ότι ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, μεταξύ άλλων θεμάτων, το σχεδιασμό της έκτασης, και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες τις οποίες ο ελεγκτής εντοπίζει κατά τη διάρκεια του ελέγχου,

(2) Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, να δηλώνει ότι ο ελεγκτής παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση δήλωση ότι έχει συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με την ανεξαρτησία και να τους γνωστοποιεί όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι θίγουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή, και κατά περίπτωση, τα σχετικά μέτρα προστασίας, και

[16] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

(3) Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και άλλων οντοτήτων για τους οποίους σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, να δηλώνει ότι από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής ορίζει τα θέματα εκείνα που ήταν ύψιστης σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ο ελεγκτής περιγράφει τα θέματα αυτά στην έκθεση του ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός απαγορεύει τη δημοσιοποίηση των θεμάτων αυτών ή εάν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής κρίνει ότι ένα θέμα δεν πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεσή του, διότι οι αρνητικές συνέπειες μιας τέτοιας ενέργειας εύλογα θα αναμενόταν να υπερκαλύπτουν τα οφέλη του δημόσιου συμφέροντος αυτής της γνωστοποίησης. (Αναφ. παρ. Α53)

Θέση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

41. Η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται από τις παραγράφους 39-40 πρέπει να περιλαμβάνεται: (Αναφ. παρ. Α54)

(1) Εντός του σώματος της έκθεσης του ελεγκτή,

(2) Εντός παραρτήματος στην έκθεση του ελεγκτή, περίπτωση κατά την οποία η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά για την θέση του παραρτήματος, ή (Αναφ. παρ. Α54-Α55)

(3) Με ειδική αναφορά εντός της έκθεσης του ελεγκτή για τη θέση μιας τέτοιας περιγραφής στο δικτυακό τόπο αρμόδιας αρχής, όπου νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου επιτρέπουν ρητά ο ελεγκτής να το πράξει. (Αναφ. παρ. Α54, Α56-Α57)

42. Όταν ο ελεγκτής αναφέρεται σε περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή στο δικτυακό τόπο της αρμόδιας αρχής, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει ότι η εν λόγω περιγραφή αφορά, και δεν είναι ασυνεπής με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 39-40 του παρόντος ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α56)

Άλλες ευθύνες αναφοράς

43. Εάν ο ελεγκτής, στην έκθεσή του επί των οικονομικών καταστάσεων, υποχρεούται να αναφερθεί σε άλλα θέματα, πέραν των ευθυνών του σύμφωνα με τα ΔΠΕ, αυτά τα θέματα πρέπει να αναφέρονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, με επικεφαλίδα «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» ή ανάλογα με το περιεχόμενο του τμήματος, εκτός εάν αυτές οι άλλες ευθύνες αναφοράς αφορούν στα ίδια θέματα όπως αυτά που παρουσιάζονται σύμφωνα με τις ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, στην περίπτωση αυτή οι άλλες ευθύνες αναφοράς μπορούν να παρουσιάζονται στο ίδιο τμήμα όπως τα σχετικά στοιχεία έκθεσης που απαιτούνται από τα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α58-Α60)

44. Αν άλλες ευθύνες αναφοράς παρουσιάζονται στο ίδιο τμήμα με τα σχετικά στοιχεία αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να διαφοροποιεί σαφώς τις άλλες ευθύνες αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α60)

45. Εάν η έκθεση του ελεγκτή περιέχει ξεχωριστό τμήμα το οποίο αναφέρει άλλες ευθύνες αναφοράς, οι απαιτήσεις των παραγράφων 21-40 του παρόντος ΔΠΕ θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα τμήμα με τίτλο «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». Η «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» θα ακολουθήσει την «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». (Αναφ. παρ. Α60)

Όνομα εταίρου ανάθεσης

46. Το όνομα του εταίρου ανάθεσης θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, εκτός εάν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια. Στις σπάνιες περιπτώσεις που ο ελεγκτής δεν προτίθεται να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την πρόθεση αυτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ώστε να τους ενημερώσει για την εκτίμησή του επί της πιθανότητας και σοβαρότητας μιας σημαντικής απειλής για την προσωπική ασφάλεια. (Αναφ. παρ. Α61-Α63)

Υπογραφή του ελεγκτή

47. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να υπογράφεται (Αναφ. παρ.Α64-Α65).

Διεύθυνση του ελεγκτή

48. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να κατονομάζει τον τόπο εγκατάστασης στη δικαιοδοσία που ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμά του.

Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

49. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να φέρει ημερομηνία όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων τεκμηρίων ότι: (Αναφ. παρ. Α66 – Α69).

(1) Όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και,

(2) Εκείνα τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσιοδότηση έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Έκθεση ελεγκτή που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό

50. Εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί συγκεκριμένη μορφή ή διατύπωση στην έκθεση του ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μόνο εάν η έκθεσή του περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία: (Αναφ. παρ. Α70-Α71)

(1) Τίτλο.

(2) Αποδέκτη, όπως απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης.

(3) Ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Γνώμη» που περιλαμβάνει έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (περιλαμβανομένου του προσδιορισμού της δικαιοδοσίας προέλευσης του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που δεν είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, βλέπε παράγραφο 27).

(4) Προσδιορισμό των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που έχουν ελεγχθεί.

(5) Δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, και έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του ελεγκτή, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Η δήλωση πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ή να αναφέρεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του IESBA.

(6) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις αναφοράς της παραγράφου 22 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

(7) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» (ή για αρνητική γνώμη) που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων της παραγράφου 23 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

(8) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΕ 701, ή πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό και το οποίο αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με τις απαιτήσεις αναφοράς σε αυτό το ΔΠΕ 17 (Αναφ. παρ. Α72 –Α75)

(9) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που αναφέρει τις απαιτήσεις αναφοράς της παραγράφου 24 του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο).

(10) Περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης για τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την ταυτοποίηση των υπευθύνων για την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 33-36.

(11) Αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και στο νόμο ή στον κανονισμό, καθώς και περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 37-40. (Αναφ. παρ. Α50 – Α53)

(12) Για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, το όνομα του εταίρου ανάθεσης, εκτός εάν, σε σπάνιες περιπτώσεις, μια τέτοια γνωστοποίηση είναι εύλογα αναμενόμενο να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια.

(13) Υπογραφή του ελεγκτή

(14) Διεύθυνση ελεγκτή

(15) Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

51. Ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να διενεργεί έλεγχο σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας (τα «εθνικά πρότυπα ελέγχου»), αλλά μπορεί επιπρόσθετα να έχει συμμορφωθεί και με τα ΔΠΕ κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου επιπρόσθετα των

[17] ΔΠΕ 701, παράγραφος 11-16

εθνικών προτύπων ελέγχου, αλλά ο ελεγκτής πρέπει να το κάνει αυτό μόνο εάν: (Αναφ. παρ. Α76 – Α77)

(1) Δεν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των εθνικών προτύπων ελέγχου και εκείνων των ΔΠΕ που θα οδηγούσαν τον ελεγκτή (i) να διαμορφώσει διαφορετική γνώμη, ή (ii) να μη συμπεριλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος που, στις συγκεκριμένες περιστάσεις, απαιτείται από τα ΔΠΕ, και

(2) Η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει, κατ’ ελάχιστο, κάθε ένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 50(α)-(ιε) όταν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη μορφή ή το λεκτικό που καθορίζονται από τα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η αναφορά σε νόμο ή κανονισμό στην παράγραφο 50(ια) πρέπει να διαβάζεται ως αναφορά στα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει ως εκ τούτου να προσδιορίζει αυτά τα εθνικά πρότυπα ελέγχου.

52. Όταν η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται τόσο στα εθνικά πρότυπα ελέγχου όσο και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης των εθνικών προτύπων ελέγχου.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. Α78 – Α84)

53. Εάν συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς παρουσιάζονται μαζί με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, οι συμπληρωματικές πληροφορίες αποτελούν παρόλα αυτά αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της φύσης τους ή του τρόπου με τον οποίο παρουσιάζονται. Όταν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων οι συμπληρωματικές πληροφορίες πρέπει να καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή.

54. Εάν υπάρχουν συμπληρωματικές πληροφορίες οι οποίες δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες παρουσιάζονται κατά τρόπο ώστε να είναι σαφώς διαφοροποιημένες από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Εάν αυτό δεν συμβαίνει, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να αλλάξει τον τρόπο με τον οποίο οι μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες παρουσιάζονται. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να το πράξει, ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει τις μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες και να εξηγήσει στην έκθεσή του ελεγκτή ότι αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες δεν έχουν ελεγχθεί.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας (Αναφ. παρ. 12)

Α1. Η διοίκηση πραγματοποιεί έναν αριθμό κρίσεων για τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Α2. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) περιέχει σχολιασμό των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών[18]. Κατά την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, μπορεί να περιέλθει στη γνώση του ελεγκτή πιθανή μεροληψία στις κρίσεις της διοίκησης. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι η σωρευτική επίπτωση έλλειψης ουδετερότητας, μαζί με την

[18] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», Παράρτημα 2.

επίπτωση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ενδείξεις έλλειψης ουδετερότητας που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων που υπέπεσαν στην αντίληψη της διοίκησης κατά τη διάρκεια του ελέγχου (για παράδειγμα, διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν αυξητικά τα αναφερόμενα κέρδη, αλλά όχι διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν μειωτικά τα αναφερόμενα κέρδη).

- Πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.

Α3. Το ΔΠΕ 540 ασχολείται με την πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων[19]. Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης δεν συνιστούν σφάλματα για σκοπούς εξαγωγής συμπερασμάτων επί του εύλογου των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων. Ωστόσο, αυτές μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα.

Λογιστικές πολιτικές κατάλληλα γνωστοποιημένες στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 13(α))

Α4. Κατά την αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιοποιούν κατάλληλα τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέγηκαν και εφαρμόστηκαν, η αξιολόγηση του ελεγκτή περιλαμβάνει θέματα όπως:

- Του εάν όλες οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις σημαντικά λογιστικές πολιτικές που απαιτείται να περιλαμβάνονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν περιληφθεί.

- Του εάν οι πληροφορίες σχετικά με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που έχουν συμπεριληφθεί είναι σχετικές και ως εκ τούτου αντανακλούν πως τα κριτήρια αναγνώρισης, ποσοτικοποίησης και παρουσίασης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν εφαρμοστεί στις κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις σε συγκεκριμένες περιπτώσεις των λειτουργιών της οντότητας και του περιβάλλοντος της, και

- Η σαφήνεια με τη οποία οι λογιστικές πολιτικές έχουν παρουσιαστεί.

Παρουσίαση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές (Αναφ. παρ. 13(δ))

Α5. Η αξιολόγηση της κατανόησης των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει εξέταση τέτοιων θεμάτων για το εάν:

- Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων έχουν παρουσιαστεί με ένα ξεκάθαρο και συνοπτικό τρόπο.

[19] ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις», παράγραφος 21.

- Η τοποθέτηση σημαντικών γνωστοποιήσεων δίνει κατάλληλη διάκριση σε αυτές (π.χ. όταν υπάρχουν πληροφορίες για την οντότητα που έχουν αξία για τους χρήστες) και κατά πόσον γίνεται ενδεδειγμένη παραπομπή στις γνωστοποιήσεις αυτές με τρόπο που δεν θα δημιουργούσε σημαντικές προκλήσεις για τους χρήστες όσον αφορά τον εντοπισμό των απαραίτητων πληροφοριών.

Γνωστοποίηση των επιπτώσεων σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ.13(δ))

Α6. Είναι σύνηθες για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού να παρουσιάζουν τη χρηματοοικονομική θέση μιας οντότητας, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές ροές της. Σε αυτές τις περιστάσεις, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς , ο ελεγκτής αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοούν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, της χρηματοοικονομικής της επίδοσης και των ταμειακών ροών της περιλαμβάνοντας εξέταση τέτοιων θεμάτων όπως:

- Το βαθμό στον οποίο οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές και συγκεκριμένες για τις περιστάσεις της οντότητας, και
- Εάν οι γνωστοποιήσεις είναι επαρκείς για να βοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν:
    - Τη φύση και την έκταση των δυνητικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων που προκύπτουν από συναλλαγές ή γεγονότα που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης (ή τα κριτήρια για από-αναγνώριση) που καθορίζονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
    - Τη φύση και την έκταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα.
    - Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν και τις παραδοχές και κρίσεις που έγιναν, και τις αλλαγές σε αυτές, που επηρεάζουν ποσά που παρουσιάστηκαν ή διαφορετικά γνωστοποιήθηκαν, περιλαμβανομένης της σχετικής ανάλυσης ευαισθησίας.

Αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση (Αναφ. παρ. 14)

Α7. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς αναγνωρίζουν ρητά ή σιωπηρά την έννοια της εύλογης παρουσίασης.[20] Όπως σημειώθηκε στη παράγραφο 7(β) του παρόντος ΔΠΕ, η εύλογη παρουσίαση [21]ενός πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν απαιτεί μόνο συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου, αλλά αναγνωρίζει επίσης ρητά ή σιωπηρά ότι

[20] Για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) επισημαίνουν ότι η εύλογη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και όρων σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων.

[21] Βλέπε ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(α)

μπορεί να είναι απαραίτητο για τη διοίκηση να παρέχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που απαιτούνται ειδικά από το πλαίσιο.[22]

Α8. Η αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, τόσο όσον αφορά την παρουσίαση όσο και την γνωστοποίηση, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Η αξιολόγηση αυτή λαμβάνει υπόψη θέματα όπως τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας, περιλαμβανομένων των αλλαγών αυτών, με βάση την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η αξιολόγηση περιλαμβάνει επίσης την εξέταση, για παράδειγμα, των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την επίτευξη μιας εύλογης παρουσίασης που προκύπτει από θέματα που θα μπορούσαν να είναι σημαντικά (γενικά, σφάλματα θεωρούνται ουσιώδη, εάν αναμένεται ότι εύλογα θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους), όπως η επίδραση των εξελισσόμενων απαιτήσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς ή της αλλαγής του οικονομικού περιβάλλοντος.

Α9. Η αξιολόγηση σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, συζητήσεις με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τις απόψεις τους σχετικά με το γιατί επιλέχθηκε μια συγκεκριμένη παρουσίαση, καθώς και εναλλακτικές λύσεις που ενδεχομένως εξετάστηκαν. Οι συζητήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Το βαθμό στον οποίο τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις συγκεντρώνονται ή αναλύονται και εάν η παρουσίαση των ποσών ή των γνωστοποιήσεων αποκρύπτει χρήσιμες πληροφορίες ή καταλήγει σε παραπλανητικές πληροφορίες.

- Τη συνέπεια με τις κατάλληλες κλαδικές πρακτικές, ή εάν τυχόν αποκλίσεις είναι σχετικές με τις περιστάσεις της οντότητας και επομένως δικαιολογούνται.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Αναφ. παρ. 15)

Α10. Όπως εξηγήθηκε στο ΔΠΕ 200, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση και, όπου είναι ενδεδειγμένο, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση απαιτεί να περιληφθεί επαρκής περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις[23]. Η περιγραφή αυτή ενημερώνει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για το πλαίσιο επί του οποίου βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Α11. Μια περιγραφή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με συγκεκριμένο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του πλαισίου οι οποίες είναι σε ισχύ κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

Α12. Μια περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που περιλαμβάνει αόριστες ή περιοριστικές εκφράσεις (για παράδειγμα, «οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σημαντική συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς») δεν αποτελεί επαρκή περιγραφή του πλαισίου αυτού καθώς μπορεί να παραπλανήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

[22] Για παράδειγμα, τα ΔΠΧΑ απαιτούν από την οικονομική οντότητα να παρέχει πρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις στα ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής ώστε να επιτρέπει στους χρήστες να κατανοούν τον αντίκτυπο συγκεκριμένων συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση και οικονομική απόδοση της ελεγχόμενης οντότητας (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παράγραφος 17(γ)).
[23] ΔΠΕ 200, παράγραφοι Α2 – Α3.

Αναφορά σε περισσότερα του ενός πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

A13. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να εμφανίζεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (για παράδειγμα το εθνικό πλαίσιο και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Αυτό μπορεί να συμβαίνει επειδή η διοίκηση είτε απαιτείται , ή ίδια έχει επιλέξει, να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, περίπτωση κατά την οποία και τα δύο είναι εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτή η περιγραφή είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με καθένα από τα πλαίσια ξεχωριστά. Για να θεωρηθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, χρειάζεται να συμμορφώνονται και με τα δύο πλαίσια ταυτόχρονα και χωρίς οποιαδήποτε ανάγκη για καταστάσεις συμφωνίας. Στην πράξη, η ταυτόχρονη συμμόρφωση είναι απίθανη, εκτός εάν η δικαιοδοσία έχει υιοθετήσει το άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) ως δικό της εθνικό πλαίσιο, ή έχει εξαλείψει όλα τα εμπόδια συμμόρφωσης με αυτό.

A14. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και περιλαμβάνουν σημείωση ή συμπληρωματική κατάσταση συμφωνίας των αποτελεσμάτων με εκείνα που θα παρουσιάζονταν σύμφωνα με άλλο πλαίσιο, δεν καταρτίζονται σύμφωνα με αυτό το άλλο πλαίσιο. Αυτό συμβαίνει επειδή οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες με τον τρόπο που απαιτείται από αυτό το άλλο πλαίσιο.

A15. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί, ωστόσο, να είναι καταρτισμένες σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπρόσθετα, να περιγράφουν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων την έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το εθνικό πλαίσιο το οποίο επίσης περιγράφει την έκταση στην οποία αυτές συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Τέτοια περιγραφή αποτελεί συμπληρωματική χρηματοοικονομική πληροφορία και, όπως σχολιάζεται στην παράγραφο 54, καλύπτεται από τη γνώμη του ελεγκτή εάν δεν μπορεί σαφώς να διαφοροποιηθεί από τις οικονομικές καταστάσεις.

Μορφή γνώμης

A16. Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι οικονομικές καταστάσεις, παρότι καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης, δεν επιτυγχάνουν την εύλογη παρουσίαση. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι δυνατό για τη διοίκηση να περιλάβει πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις πέρα από εκείνες που απαιτούνται συγκεκριμένα από το πλαίσιο ή, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, να αποκλίνει από απαίτηση του πλαισίου έτσι ώστε να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. (Αναφ. παρ. 18)

A17. Θα είναι εξαιρετικά σπάνιο για τον ελεγκτή να θεωρήσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης είναι παραπλανητικές εάν, σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ο ελεγκτής έκρινε ότι το πλαίσιο είναι αποδεκτό[24]. (Αναφ. παρ.19)

Έκθεση ελεγκτή (Αναφ. παρ. 20)

A18. Η έγγραφη έκθεση περιλαμβάνει εκθέσεις που εκδόθηκαν σε έντυπη μορφή καθώς και εκείνες που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό μέσο.

---

[24] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

A19. Το Παράρτημα στο παρόν ΔΠΕ περιλαμβάνει υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί οικονομικών καταστάσεων, ενσωματώνοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 21 – 49. Με εξαίρεση τα τμήματα με επικεφαλίδες «Γνώμη» και «Βάση για γνώμη», το παρόν ΔΠΕ δεν θέτει απαιτήσεις για την ταξινόμηση των στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί τη χρήση ειδικών επικεφαλίδων, οι οποίες αποσκοπούν στο να καταστήσουν πιο αναγνωρίσιμες τις εκθέσεις ελεγκτών που αναφέρονται σε ελέγχους οι οποίοι έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου τα στοιχεία της έκθεσης του ελεγκτή παρουσιάζονται σε σειρά διαφορετική από εκείνη στα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ.

Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Τίτλος (Αναφ. παρ. 21)

A20. Ο τίτλος που υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι η έκθεση ενός ανεξάρτητου ελεγκτή, για παράδειγμα, «Έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», ξεχωρίζει την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους.

Παραλήπτης (Αναφ. παρ. 22)

A21. Νόμος, κανονισμός ή οι όροι της ανάθεσης ενδέχεται να καθορίζουν σε ποιον πρόκειται να απευθυνθεί η έκθεση του ελεγκτή στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Η έκθεση του ελεγκτή συνήθως απευθύνεται σε εκείνους για τους οποίους η έκθεση συντάσσεται, συχνά είτε προς τους μετόχους είτε προς αυτούς που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση της οντότητας της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται.

Γνώμη του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 24-26)

Αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν ελεγχθεί

A22. Η έκθεση του ελεγκτή δηλώνει, για παράδειγμα, ότι ο ελεγκτής έχει ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι οποίες αποτελούνται από [αναφέρεται ο τίτλος κάθε οικονομικής κατάστασης που αποτελεί μέρος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και ορίζεται η ημερομηνία ή η περίοδος που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση] και από τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της σύνοψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

A23. Όταν ο ελεγκτής γνωρίζει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις θα περιληφθούν σε έγγραφο που περιέχει άλλες πληροφορίες, όπως ετήσια έκθεση, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει, εάν το επιτρέπει η μορφή παρουσίασης, τον προσδιορισμό των αριθμών των σελίδων στις οποίες οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται. Αυτό βοηθά τους χρήστες να εντοπίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με τις οποίες σχετίζεται η έκθεση του ελεγκτή.

«Παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα»

A24. Οι φράσεις «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή « παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα» θεωρούνται ως ισοδύναμες. Εάν η φράση «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή η φράση «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα» χρησιμοποιείται σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό που διέπει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην εν λόγω δικαιοδοσία, ή από τη γενικά αποδεκτή πρακτική στην εν λόγω δικαιοδοσία. Όταν νόμος ή κανονισμός απαιτεί τη χρήση διαφορετικής διατύπωσης, αυτό δεν επηρεάζει την απαίτηση της παραγράφου 14 του παρόντος ΔΠΕ για τον ελεγκτή να αξιολογεί την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Α25. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει μια μη διαφοροποιημένη γνώμη, δεν είναι σκόπιμο να χρησιμοποιούνται φράσεις όπως «με την ανωτέρω εξήγηση» ή «με την επιφύλαξη» σε σχέση με τη γνώμη, καθώς αυτές υπονοούν μια υπό όρους γνώμη ή μία αποδυναμωμένη ή διαφοροποιημένη γνώμη.

Περιγραφή των οικονομικών καταστάσεων και των θεμάτων που παρουσιάζουν

Α26. Η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, στην περίπτωση πολλών πλαισίων γενικού σκοπού, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν: κατάσταση οικονομικής θέσης, κατάσταση συνολικών εσόδων, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, κατάσταση ταμειακών ροών, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, πρόσθετες πληροφορίες μπορεί επίσης να θεωρηθούν ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Α27. Στην περίπτωση που οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα επί των θεμάτων που οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σχεδιαστεί να παρουσιάσουν. Για παράδειγμα, στην περίπτωση των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τα θέματα αυτά είναι *η οικονομική θέση της οντότητας κατά την λήξη της περιόδου, η χρηματοοικονομική ς επίδοση και οι ταμειακές ροές της οντότητας για την περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή* . Συνεπώς, το […] στην παράγραφο 25 και οπουδήποτε αλλού στο παρόν ΔΠΕ πρόκειται να αντικατασταθεί από τις λέξεις με πλάγιους χαρακτήρες στο προηγούμενο εδάφιο, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ ή, στην περίπτωση άλλων εφαρμοστέων πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς, να αντικατασταθεί με τις λέξεις που περιγράφουν τα θέματα τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σχεδιαστεί να παρουσιάσουν.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και πώς αυτό μπορεί να επηρεάσει τη γνώμη του ελεγκτή

Α28. Ο προσδιορισμός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή έχει σκοπό να ενημερώσει τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή για το πλαίσιο στο οποίο εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή. Δεν έχει σκοπό να περιορίσει την αξιολόγηση που απαιτείται στην παράγραφο 14. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς προσδιορίζεται με φράσεις όπως:

«… σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», ή

«… σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη Δικαιοδοσία Χ…»

Α29. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, το πλαίσιο προσδιορίζεται με φράσεις όπως «... σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τις απαιτήσεις του νόμου περί εταιρειών της Δικαιοδοσίας Χ» Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με τις περιστάσεις όπου υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των νομοθετικών ή κανονιστικών απαιτήσεων[25].

Α30. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α8, οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να καταρτίζονται σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία είναι, ως εκ τούτου, αμφότερα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Κατά συνέπεια, κάθε πλαίσιο εξετάζεται ξεχωριστά κατά την διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί των

[25] ΔΠΕ 210, παράγραφος 18

οικονομικών καταστάσεων, και η γνώμη του ελεγκτή, σύμφωνα με τις παραγράφους 25-27 αναφέρεται και στα δύο πλαίσια ως εξής:

(α) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με κάθε ένα από τα πλαίσια ξεχωριστά, εκφράζονται δύο γνώμες: δηλαδή, γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με ένα από τα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ., το εθνικό πλαίσιο) και γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με το άλλο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ., ΔΠΧΑ). Οι γνώμες αυτές μπορούν να εκφράζονται ξεχωριστά ή σε μία μόνο φράση (π.χ., οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη [...], σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη δικαιοδοσία X και με τα ΔΠΧΑ).

(β) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με ένα από τα πλαίσια, αλλά δεν συμμορφώνονται με το άλλο πλαίσιο, μπορεί να διατυπωθεί μη διαφοροποιημένη γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τον ένα πλαίσιο (π.χ., το εθνικό πλαίσιο), αλλά να διατυπωθεί διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με το άλλο πλαίσιο (π.χ., ΔΠΧΑ), σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

A31. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο A13, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να παρουσιάζουν συμμόρφωση με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπλέον, να γνωστοποιούν την έκταση της συμμόρφωσης με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή, αν δεν είναι σαφής η διαφοροποίησή τους από τις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε παραγράφους 53-54 και το σχετικό υλικό εφαρμογής των παραγράφων A78-A86). Αναλόγως,

(α) Εάν η γνωστοποίηση ως προς τη συμμόρφωση με το άλλο πλαίσιο είναι παραπλανητική, εκφράζεται διαφοροποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

(β) Εάν η γνωστοποίηση δεν είναι παραπλανητική, αλλά ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδης για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες τους, προστίθεται μια παράγραφος Έμφασης Θέματος σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), η οποία εφιστά την προσοχή στην γνωστοποίηση.

Βάση για γνώμη (Αναφ. παρ. 28)

A32. Το τμήμα «Βάση για γνώμη» παρέχει σημαντικό πλαίσιο για τη γνώμη του ελεγκτή. Συνεπώς, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί το τμήμα «Βάση για γνώμη» να ακολουθεί αμέσως μετά το τμήμα «Γνώμη» στην έκθεση του ελεγκτή.

A33. Η αναφορά στα πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν ενημερώνει τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν θεσπιστεί.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Αναφ. παρ. 28(γ))

A34. Η αναγνώριση της δικαιοδοσίας προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας αυξάνει τη διαφάνεια περί αυτών των απαιτήσεων σχετικά με την συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας συνήθως αποτελούνται από τα Μέρη A και B του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA), που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, μαζί με τις

εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές[26]. Όταν οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περιλαμβάνουν εκείνες του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA), η δήλωση μπορεί επίσης να κάνει αναφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA). Αν ο Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA) συνιστά το σύνολο των απαιτήσεων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, η δήλωση δεν χρειάζεται να προσδιορίσει δικαιοδοσία προέλευσης.

A35. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να υπάρχουν σε διάφορες πηγές, όπως είναι ο(οι) κώδικας(ες) δεοντολογίας και επιπρόσθετοι κανόνες, και απαιτήσεις βάσει νόμου και κανονισμού. Όταν η ανεξαρτησία και άλλες σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περιέχονται σε περιορισμένο αριθμό πηγών, ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να κατονομάσει την(τις) σχετική(ές) πηγή(ες) (π.χ., το όνομα του κώδικα, κανόνα ή εφαρμοστέου κανονισμού στην δικαιοδοσία), ή μπορεί να παραπέμψει σε έναν όρο που είναι κοινώς κατανοητός και συνοψίζει κατάλληλα αυτές τις πηγές (π.χ., απαιτήσεις ανεξαρτησίας για τους ελέγχους ιδιωτικών οντοτήτων στη δικαιοδοσία X).

A36. Νόμος ή κανονισμός, τα εθνικά πρότυπα ελέγχου ή οι όροι μιας ανάθεσης ελέγχου μπορεί να απαιτήσουν ο ελεγκτής να παράσχει στην έκθεσή του ελεγκτή πιο συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τις πηγές των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, που εφαρμόστηκαν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

A37. Κατά τον καθορισμό της κατάλληλης ποσότητας πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή, όταν υπάρχουν πολλαπλές πηγές σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ένα σημαντικό θέμα είναι η εξισορρόπηση της διαφάνειας έναντι του κινδύνου απόκρυψης άλλων χρήσιμων πληροφοριών στην έκθεση του ελεγκτή.

Ειδικά ζητήματα για ελέγχους ομίλων

A38. Στους ελέγχους ομίλων, όταν υπάρχουν πολλαπλές πηγές σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, η αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή στη δικαιοδοσία σχετίζεται συνήθως με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για την ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι, σε έλεγχο ομίλου, οι ελεγκτές των συστατικών υπόκεινται επίσης σε απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου[27].

A39. Τα ΔΠΕ δεν θεσπίζουν ειδικές απαιτήσεις ανεξαρτησίας ή δεοντολογίας για τους ελεγκτές, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικού, και ως εκ τούτου δεν επεκτείνονται ή άλλως παρακάμπτουν, τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας του Κώδικα IESBA ή άλλες απαιτήσεις δεοντολογίας στις οποίες υπόκειται η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, ούτε τα ΔΕΠ απαιτούν ο ελεγκτής συστατικού σε κάθε περίπτωση να υπόκειται στις ίδιες ειδικές απαιτήσεις ανεξαρτησίας που ισχύουν για την ομάδα ανάθεσης ελέγχου ομίλου. Ως εκ τούτου, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, στην περίπτωση ελέγχου ομίλου μπορεί να είναι περίπλοκες. Το ΔΠΕ 600[28] παρέχει καθοδήγηση προς τους ελεγκτές για την εκτέλεση εργασιών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός συστατικού κατά τον έλεγχο του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των περιπτώσεων όπου ο ελεγκτής του συστατικού δεν πληροί τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου (Αναφ. παρ. 31)

---

[26] ΔΠΕ 200, παράγραφος A14
[27] ΔΠΕ 600, παράγραφος A37
[28] ΔΠΕ 600, παράγραφοι 19-20

A40. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτήσει τη γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου για ελέγχους μη εισηγμένων οντοτήτων, για παράδειγμα, οντοτήτων που χαρακτηρίζονται από τέτοιο νόμο ή κανονισμό ως οντότητες δημοσίου συμφέροντος.

A41. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου για άλλες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ενδέχεται να είναι σημαντικού δημοσίου συμφέροντος, για παράδειγμα επειδή έχουν μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα συμφεροντούχων, λαμβάνοντας υπόψη τη φύσης και το μέγεθος της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιων οντοτήτων ενδέχεται να περιλαμβάνουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και συνταξιοδοτικά ταμεία), καθώς και άλλες οντότητες, όπως φιλανθρωπικές οργανώσεις.

A42. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμφωνεί τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ανάλογα με την περίπτωση, και εξηγεί ότι οι ρόλοι της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης ελέγχου της οντότητας εξαρτώνται από τις ρυθμίσεις διακυβέρνησης της οντότητας και τον σχετικό νόμο ή κανονισμό[29]. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί, επίσης, η επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή οποιαδήποτε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας να περιλαμβάνει ρητή αναφορά της αναμενόμενης μορφής και του περιεχομένου κάθε έκθεσης που θα εκδοθεί από τον ελεγκτή.[30] . Όταν δεν απαιτείται από τον ελεγκτή, με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, το ΔΠΕ 210[31] εξηγεί ότι ενδέχεται να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να αναφέρει στους όρους της ανάθεσης ελέγχου τη δυνατότητα γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεσή του και, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να είναι απαραίτητο ο ελεγκτής να περιλαμβάνει αναφορά σε αυτή τη δυνατότητα, προκειμένου να διατηρήσει την ικανότητα να το πράξει.

Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημοσίου τομέα

A43. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα δεν είναι συνήθως εισηγμένες οντότητες. Ωστόσο, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να είναι σημαντικές λόγω μεγέθους, πολυπλοκότητας ή ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του δημόσιου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής οντότητας δημόσιου τομέα ενδέχεται λόγω απαίτησης νόμου ή κανονισμού ή λόγω άλλων συγκυριών που συντρέχουν να αποφασίσει τη γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεσή του.

Ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 33-35)

A44. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι ένας έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ[32] διενεργείται υπό την προϋπόθεση ανάληψης των ευθυνών από τη διοίκηση και, όπου είναι ενδεδειγμένο, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η διοίκηση και, όπου έχει εφαρμογή, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση αποδέχονται την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της εύλογης παρουσίασης αυτών. Η διοίκηση δέχεται επίσης την ευθύνη για εκείνες τις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου, που καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Η περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στην έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει αναφορά και στις δύο ευθύνες, καθώς αυτό βοηθά να εξηγούνται στους χρήστες οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων διενεργείται ο έλεγχος. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) χρησιμοποιεί τον όρο «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» για να περιγράψει το

[29] ΔΠΑ 210, παράγραφοι 9 και Α21
[30] ΔΠΑ 210, παράγραφος 10
[31] ΔΠΕ 210, παράγραφος Α23α
[32] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(ι)

πρόσωπο (α) ή τον οργανισμό (ους) με την ευθύνη για την επίβλεψη της οντότητας, και παρέχει σχόλια σχετικά με την ποικιλομορφία των δομών διακυβέρνησης σε ολόκληρη τη δικαιοδοσία και ανά οντότητα.

Α45. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις, όπου είναι ενδεδειγμένο ο ελεγκτής να προσθέσει περιγραφές των ευθυνών της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε αυτές των παραγράφων 34-35, προκειμένου να αντικατοπτρίσει πρόσθετες ευθύνες που είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ή της φύσης της οντότητας.

Α46. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί ο ελεγκτής να συμφωνήσει τις ευθύνες της διοίκησης σε επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας[33]. Το ΔΠΕ 210 παρέχει κάποια ευελιξία ως προς αυτό, εξηγώντας ότι, εάν νόμος ή κανονισμός ορίζει τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου είναι ενδεδειγμένο, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά, ο ελεγκτής μπορεί να ισχυριστεί ότι ο νόμος ή ο κανονισμός περιλαμβάνει ευθύνες που, κατά την κρίση του, είναι ισοδύναμες ως προς το αποτέλεσμά τους, με εκείνες που ορίζονται στο ΔΠΕ 210. Για αυτές τις ευθύνες που είναι ισοδύναμες, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού για να τις περιγράψει στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η διατύπωση αυτή μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί στην έκθεσή του για να περιγράψει τις ευθύνες, όπως απαιτείται από την παράγραφο 34(α) του παρόντος ΔΠΕ. Σε άλλες περιπτώσεις, περιλαμβανομένων αυτών που ο ελεγκτής αποφασίζει να μη χρησιμοποιήσει τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού, όπως ενσωματώθηκε στην επιστολή ανάθεσης, χρησιμοποιείται η διατύπωση της παραγράφου 34(α) του παρόντος ΔΠΕ. Εκτός από το να συμπεριλάβει την περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στην έκθεση του ελεγκτή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 34, ο ελεγκτής μπορεί να αναφερθεί σε μια πιο λεπτομερή περιγραφή αυτών των ευθυνών, αναφέροντας από πού οι πληροφορίες αυτές μπορούν να ληφθούν (π.χ., την ετήσια έκθεση της οντότητας ή ένα δικτυακό τόπο αρμόδιας αρχής).

Α47. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο νόμος ή ο κανονισμός που περιγράφει τις ευθύνες της διοίκησης ενδέχεται να αναφέρεται ειδικά στην ευθύνη για την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων, ή του λογιστικού συστήματος. Καθώς τα βιβλία, τα αρχεία και τα συστήματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των δικλείδων εσωτερικού ελέγχου (όπως ορίζεται στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)[34]), οι περιγραφές στο ΔΠΕ 210 και στην παράγραφο 34, δεν κάνουν ειδική αναφορά σε αυτά.

Α48. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο η απαίτηση της παραγράφου 34(β) θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ. Εάν εφαρμόζεται άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, πέραν των ΔΠΧΑ, τα ενδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντανακλούν την εφαρμογή του άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς υπό στις περιστάσεις.

Επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς (Αναφ. παρ. 35)

Α49. Όταν κάποια, αλλά όχι όλα, από τα άτομα που εμπλέκονται στην εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς συμμετέχουν επίσης και στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η περιγραφή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 35 του παρόντος ΔΠΕ ενδέχεται να τροποποιηθεί ώστε να αντικατοπτρίζει κατάλληλα τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας. Όταν τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της διαδικασίας

[33] ΔΠΕ 210, παράγραφος 6 (β) (i)-(ii)

[34] ΔΠΕ 315, «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 4 (γ)

χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δεν απαιτείται καμία αναφορά στις ευθύνες εποπτείας.

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. 37-40)

Α50. Η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 37-40 του παρόντος ΔΠΕ, ενδέχεται να προσαρμοστεί ώστε να αντικατοπτρίζει την ιδιαίτερη φύση της οντότητας, για παράδειγμα, όταν η έκθεση του ελεγκτή αφορά σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το Υπόδειγμα 2 στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ αποτελεί παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο αυτό μπορεί να γίνει.

Στόχοι του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 38(α))

Α51. Η έκθεση του ελεγκτή εξηγεί ότι στόχος του ελεγκτή είναι να λάβει εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε ή λάθος, και να εκδώσει έκθεση ελεγκτή η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή. Οι στόχοι αυτοί διαφέρουν από τις ευθύνες της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους (Αναφ. παρ. 38(γ))

Α52. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο η απαίτηση της παραγράφου 38 (γ), να παρέχεται περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους, θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ. Εάν εφαρμόζεται άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, πέραν των ΔΠΧΑ, τα ενδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντανακλούν την εφαρμογή του άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς υπό στις περιστάσεις.

Ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με το ΔΠΕ 701 (Αναφ. παρ. 40(γ))

Α53. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρεί χρήσιμο να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες στην περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή πέραν αυτών που απαιτούνται από την παράγραφο 40 (γ). Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει αναφορά στην απαίτηση της παραγράφου 9 του ΔΠΕ 701 για τον καθορισμό των θεμάτων που απαιτούσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά την διενέργεια του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τομείς υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος ή σοβαρούς κινδύνους που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή σχετικά με τους τομείς των οικονομικών καταστάσεων στους οποίους εμπλέκονται σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων που έχουν αναγνωρισθεί ως έχουσες υψηλό βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, και αποτελέσματα σχετικά με τον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Θέση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. 41, 50 (ι))

Α54. Συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που απαιτούνται από τις παραγράφους 39-40 του παρόντος ΔΠΕ σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή ή, όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου επιτρέπουν ρητά, η αναφορά σε ιστοσελίδα αρμόδιας αρχής που περιέχει τέτοιες πληροφορίες μπορεί να είναι ένας χρήσιμος τρόπος για την βελτίωση του περιεχομένου της έκθεσης του ελεγκτή. Ωστόσο, επειδή η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή περιέχει πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την ενημέρωση των προσδοκιών των χρηστών σε έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ, απαιτείται να περιλαμβάνεται αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή για το που είναι προσβάσιμες οι πληροφορίες αυτές.

Θέση σε παράρτημα (Αναφ. παρ. 41 (β), 50 (ι))

Α55. Η παράγραφος 41 επιτρέπει στον ελεγκτή να περιλαμβάνει τις δηλώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 39-40 οι οποίες περιγράφουν τις ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή, με την προϋπόθεση ότι γίνεται αναφορά μέσα στο σώμα της έκθεσης του ελεγκτή στη θέση τους στο προσαρτήματος. Το ακόλουθο είναι ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει μια τέτοια αναφορά σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή:

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία να περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου , αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών μας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνεται στο παράρτημα Χ της παρούσας έκθεσης ελεγκτή. Αυτή η περιγραφή που βρίσκεται στη [*αναφέρεται ο αριθμός σελίδας ή άλλης συγκεκριμένης αναφοράς στη θέση της περιγραφής*], αποτελεί μέρος της έκθεσης μας .

Αναφορά σε ιστοσελίδα αρμόδιας αρχής (Αναφ. Παρ 41 (γ), 42)

Α56. Η παράγραφος 41 εξηγεί ότι ο ελεγκτής ενδέχεται να παραπέμψει σε περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή που βρίσκεται στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, μόνο εάν επιτρέπεται ρητά από νόμο, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Οι πληροφορίες στην ιστοσελίδα που έχει ενσωματωθεί στην έκθεση του ελεγκτή μέσω ειδικής αναφοράς προς την τοποθεσία του δικτυακού τόπου όπου μπορούν να βρεθούν οι πληροφορίες αυτές μπορεί να περιγράψουν ευρύτερα το έργο του ελεγκτή, ή τον έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΠΕ, αλλά δεν μπορούν να είναι ασυνεπής με την περιγραφή που απαιτείται στις παραγράφους 39-40 του παρόντος ΔΠΕ. Αυτό σημαίνει ότι η διατύπωση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή στην ιστοσελίδα μπορεί να είναι πιο λεπτομερής, ή μπορεί να αντιμετωπίσει και άλλα θέματα που αφορούν σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, με την προϋπόθεση ότι η εν λόγω διατύπωση αντανακλά και δεν έρχεται σε αντίθεση με τα θέματα που εξετάζονται στις παραγράφους 39-40.

Α57. Αρμόδια αρχή θα μπορούσε να είναι ένας εθνικός φορέας θέσπισης προτύπων, μια ρυθμιστική αρχή, ή ένα σώμα επίβλεψης ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι οργανώσεις αυτές είναι κατάλληλα τοποθετημένες ώστε να εξασφαλίζεται η ακρίβεια, η πληρότητα και η συνεχής διαθεσιμότητα των τυποποιημένων πληροφοριών. Δεν θα αναμένονταν για τον ελεγκτή να διατηρεί μια τέτοια ιστοσελίδα. Το ακόλουθο είναι ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει αναφορά σε μια τέτοια ιστοσελίδα στην έκθεση του ελεγκτή:

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και να εκδώσουμε έκθεση

ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου υ, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις .

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών μας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εντοπίζεται στη [*διεύθυνση ιστοσελίδας*] του [*επωνυμία οργανισμού*]. Η περιγραφή αυτή αποτελεί μέρος της έκθεσης του ελεγκτή.

Άλλες ευθύνες αναφοράς (Αναφ. παρ. 43-45)

Α58. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες αναφοράς επί άλλων θεμάτων, οι οποίες είναι συμπληρωματικές προς τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Για παράδειγμα, ενδέχεται να ζητηθεί από τον ελεγκτή να αναφέρει ορισμένα θέματα, εάν υποπέσουν στην αντίληψή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Εναλλακτικά, μπορεί να ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει πρόσθετες καθορισμένες διαδικασίες και να υποβάλει έκθεση σχετικά με αυτές, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων, όπως η επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων, ο εσωτερικός έλεγχος επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς ή άλλες πληροφορίες. Τα πρότυπα ελέγχου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία συχνά παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τις ειδικές πρόσθετες ευθύνες αναφοράς στην εν λόγω δικαιοδοσία.

Α59. Σε ορισμένες περιπτώσεις, σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή ή να του επιτρέπει να υποβάλει έκθεση σχετικά με αυτές τις άλλες ευθύνες, ως μέρος της έκθεσής του επί των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται ή να επιτρέπεται να γίνει η αναφορά επί αυτών σε ξεχωριστή έκθεση.

Α60. Οι παράγραφοι 43-45 του παρόντος ΔΠΕ επιτρέπουν από κοινού παρουσίαση των άλλων ευθυνών αναφοράς και των ευθυνών του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ μόνο όταν αφορούν στα ίδια θέματα και η διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή σαφώς διαφοροποιεί τις άλλες ευθύνες αναφοράς από εκείνες που απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Αυτή η σαφής διαφοροποίηση μπορεί να καταστήσει αναγκαία την αναφορά της πηγής των άλλων ευθυνών αναφοράς στην έκθεση του ελεγκτή και τη δήλωση ότι αυτές οι ευθύνες είναι πέραν από εκείνες που απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Σε αντίθετη περίπτωση, οι άλλες ευθύνες αναφοράς πρέπει να αναφερθούν σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, με τίτλο «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων», ή αλλιώς ανάλογα με το περιεχόμενο του εν λόγω τμήματος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 44 απαιτεί από τον ελεγκτή να περιλάβει τις ευθύνες αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΕ υπό τον τίτλο «Έκθεση επί ελέγχου οικονομικών καταστάσεων».

Όνομα εταίρου ανάθεσης (Αναφ. παρ.46)

Α61. Το ΔΠΔΔΠ 1[35] απαιτεί από τη ελεγκτική εταιρεία να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες ώστε να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι οι αναθέσεις διενεργούνται σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Ανεξάρτητα από αυτές τις απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1, η αναφορά του εταίρου ανάθεσης στην έκθεση του ελεγκτή στοχεύει στη περαιτέρω παροχή διαφάνειας προς τους χρήστες της έκθεσής του επί πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μιας εισηγμένης οντότητας.

[35] ΔΠΔΔΠ 1, «Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών», παράγραφος 32

Α62. Νόμος, κανονισμός και εθνικά πρότυπα ελέγχου ενδέχεται να απαιτήσουν η έκθεση του ελεγκτή να περιλαμβάνει το όνομα του εταίρου ανάθεσης που είναι υπεύθυνος για ελέγχους άλλους, εκτός από ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου, ή μπορεί ο ίδιος να αποφασίσει να συμπεριλάβει πρόσθετες πληροφορίες πέραν του ονόματος του εταίρου ανάθεσης στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να προσδιορίσει περαιτέρω τον εταίρο ανάθεσης, για παράδειγμα, τον αριθμό επαγγελματικής αδείας του εταίρου ανάθεσης που ισχύει στη δικαιοδοσία όπου ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμα.

Α63. Σε σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει πληροφορίες ή να υπόκειται σε περιστάσεις που υποδεικνύουν την πιθανότητα προσωπικής απειλής κατά της ασφάλειά του η οποία, εάν η ταυτότητα του εταίρου ανάθεσης δημοσιοποιηθεί, μπορεί να οδηγήσει σε σωματική βλάβη του εταίρου ανάθεσης, άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης ή άλλων ατόμων που συνδέονται στενά. Ωστόσο, μια τέτοια απειλή δεν περιλαμβάνει, για παράδειγμα, απειλές νομικής ευθύνης ή νομικών, κανονιστικών ή επαγγελματικών κυρώσεων. Οι συζητήσεις με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τις συνθήκες που μπορεί να οδηγήσουν σε σωματική βλάβη ενδέχεται να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την πιθανότητα ή τη σοβαρότητα της προσωπικής απειλής κατά της ασφάλειας. Νόμος, κανονισμός και εθνικά πρότυπα ελέγχου μπορεί να θεσπίσουν περαιτέρω απαιτήσεις που σχετίζονται με την απόφαση παράλειψης της γνωστοποίησης του ονόματος του εταίρου ανάθεσης.

Υπογραφή του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 47)

Α64. Η υπογραφή του ελεγκτή είναι είτε με το όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, είτε με το προσωπικό όνομα του ελεγκτή ή και με τα δύο, ανάλογα με την συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Εκτός από την υπογραφή του ελεγκτή, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής ενδέχεται να υποχρεούνται να δηλώνει στην έκθεσή του τον επαγγελματικό του τίτλο στη λογιστική ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρείας ανάλογα με την περίπτωση, έχουν αναγνωριστεί από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης στην εν λόγω δικαιοδοσία.

Α65. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός μπορεί να επιτρέψει τη χρήση των ηλεκτρονικών υπογραφών στην έκθεση του ελεγκτή.

Ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή (Αναφ. παρ. 49)

Α66. Η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ενημερώνει το χρήστη της έκθεσης του ελεγκτή ότι ο ελεγκτή έχει εξετάσει τις επιπτώσεις γεγονότων και συναλλαγών των οποίων έλαβε γνώση ότι συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία αυτή. Η ευθύνη του ελεγκτή για γεγονότα και συναλλαγές μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή καλύπτεται από το ΔΠΕ 560[36].

Α67. Εφόσον η γνώμη του ελεγκτή παρέχεται επί των οικονομικών καταστάσεων και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ευθύνη της διοίκησης, ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμπεράνει εάν έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μέχρι να αποκτηθούν τα τεκμήρια ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και η διοίκηση έχει αναλάβει την ευθύνη για αυτές.

Α68. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει τα πρόσωπα ή τους οργανισμούς (π.χ., διευθυντές) που είναι υπεύθυνα για την εξαγωγή συμπεράσματος ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί, και καθορίζει την απαραίτητη διαδικασία έγκρισης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τεκμήρια αυτής της έγκρισης λαμβάνονται πριν από την ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες δικαιοδοσίες, ωστόσο, η διαδικασία έγκρισης δεν προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, εξετάζονται οι διαδικασίες που

[36] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 10-17

ακολουθεί η οντότητα κατά την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεών της εν όψει των δομών διοίκησης και διακυβέρνησής της προκειμένου να εντοπιστούν τα πρόσωπα ή ο οργανισμός με την εξουσία να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτισθεί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει το σημείο στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο οποίο ο έλεγχος αναμένεται να ολοκληρωθεί.

Α69. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, απαιτείται τελική έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους μετόχους προτού οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιοποιηθούν. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η τελική έγκριση από τους μετόχους δεν είναι απαραίτητη για τον ελεγκτή ώστε να συμπεράνει ότι έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για τους σκοπούς των ΔΠΕ είναι η προγενέστερη ημερομηνία κατά την οποία τα άτομα με την αναγνωρισμένη εξουσία αποφασίζουν ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και ότι εκείνοι με την αναγνωρισμένη εξουσία αναλαμβάνουν την ευθύνη για αυτές.

Έκθεση ελεγκτή που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό (Αναφ. παρ. 50)

Α70. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, επιπρόσθετα των ΔΠΕ[37]. Όταν οι διαφορές μεταξύ των νομικών ή κανονιστικών απαιτήσεων και των ΔΕΠ αφορούν μόνο με τη διάταξη και τη λεκτική διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή, οι απαιτήσεις της παραγράφου 50 (α) - (ιδ) καθορίζουν τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να επιτρέπεται η αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές ς, οι απαιτήσεις των παραγράφων 21-49 που δεν περιλαμβάνονται στην παράγραφο 50 (α) - (ιδ) δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της απαιτούμενης σειράς αναφοράς των τμημάτων «Γνώμη» και «Βάση για γνώμη».

Α71. Όταν οι ειδικές απαιτήσεις σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία δεν έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΠΕ, η διάταξη και η διατύπωση που απαιτούνται από τις παραγράφους 21-49 του παρόντος ΔΠΕ βοηθά τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή να αναγνωρίζουν την έκθεση του ελεγκτή ως έκθεση ελέγχου που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

Πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΕ 701 (Αναφ. Παρ. 50 (η))

Α72. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν πληροφορίες που είναι συνεπής με τους στόχους του ΔΠΕ 701, ή μπορεί να περιγράφουν τη φύση και την έκταση της γνωστοποίησης για τα θέματα αυτά.

Α73. Τα ΔΠΕ δεν υπερισχύουν νόμου ή κανονισμού που διέπει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν το ΔΠΕ 701 εφαρμόζεται, μπορεί να γίνει αναφορά μόνο σε ΔΠΕ στην έκθεση του ελεγκτή, εάν, κατά την εφαρμογή του νόμου ή του κανονισμού, το τμήμα που απαιτείται από την παράγραφο 50(η) του παρόντος ΔΠΕ δεν είναι ασυμβίβαστο με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων του ΔΠΕ 701. Σε αυτές τις συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσει ορισμένα στοιχεία της γνωστοποίησης σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή που απαιτείται από το ΔΠΕ 701, για παράδειγμα :

- Με τροποποίηση του τίτλου «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου», εάν νόμος ή κανονισμός προβλέπει συγκεκριμένο τίτλο

[37] ΔΠΕ 200, παράγραφος 55

- Με εξήγηση του λόγου για τον οποίο οι πληροφορίες που απαιτούνται από το νόμο ή τον κανονισμό παρέχονται στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα, κάνοντας αναφορά στο σχετικό νόμο ή κανονισμό και περιγράφοντας τον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες σχετίζονται με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου

- Όταν νόμος ή κανονισμός ορίζει τη φύση και την έκταση της περιγραφής, συμπληρώνοντας τις προβλεπόμενες πληροφορίες ώστε να επιτευχθεί συνολική περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου που να είναι συνεπής με την απαίτηση της παραγράφου 13 του ΔΠΕ 701.

A74. Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με περιστάσεις όπου νόμος ή κανονισμός της σχετικής δικαιοδοσίας προβλέπει τη διάταξη ή τη διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή, η οποία ιδίως περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή, με όρους που διαφέρουν σημαντικά από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ. Υπό αυτές τις συνθήκες, το 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει:

(α) Εάν και κατά πόσο οι χρήστες θα μπορούσαν να παρερμηνεύουν τη διασφάλιση που λαμβάνεται από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και, αν ναι,

(β) Εάν και κατά πόσο πρόσθετες εξηγήσεις στην έκθεση του ελεγκτή ενδέχεται να μετριάσουν πιθανή παρανόηση.

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πρόσθετες εξηγήσεις στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορούν να μετριάσουν πιθανή παρανόηση, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να μην αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ένας έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν περιλαμβάνει καμία αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχο διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου[38].

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

A75. Οι ελεγκτές των οντοτήτων δημοσίου τομέα μπορεί επίσης να έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό να αναφέρουν δημοσίως ορισμένα θέματα, είτε στην έκθεση του ελεγκτή ή σε συμπληρωματική έκθεση, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες που είναι συνεπείς με τους στόχους του ΔΠΕ 701. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσει ορισμένες πτυχές της γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 701 ή να περιλάβει αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή σε περιγραφή του θέματος στη συμπληρωματική έκθεση.

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Αναφ. παρ. 51)

A76. Ο ελεγκτής μπορεί να αναφέρει στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, όταν, εκτός από τη συμμόρφωση με τα σχετικά εθνικά πρότυπα ελέγχου, ο ελεγκτής συμμορφώνεται με κάθε ένα από τα ΔΠΕ που είναι σχετικά με τον έλεγχο[39].

A77. Η αναφορά τόσο στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και στα εθνικά πρότυπα ελέγχου δεν είναι κατάλληλη, εάν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των ΔΠΕ και των εθνικών προτύπων ελέγχου, η οποία θα οδηγούσε τον ελεγκτή να διαμορφώσει διαφορετική γνώμη ή να

[38] ΔΠΕ 210. παράγραφος 21
[39] ΔΠΕ 200, παράγραφος A56

μην συμπεριλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος που, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, απαιτείται από τα ΔΠΕ. Σε μια τέτοια περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται μόνο στα ελεγκτικά πρότυπα (είτε τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ή τα εθνικά πρότυπα ελέγχου), σύμφωνα με τα οποία έχει συνταχθεί η έκθεση του ελεγκτή.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 53-54)

Α78. Σε ορισμένες περιστάσεις, η οντότητα μπορεί να απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή πρότυπα, ή μπορεί η ίδια να επιλέξει εθελοντικά, να παρουσιάσει μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, συμπληρωματικές πληροφορίες ενδέχεται να παρουσιαστούν για την καλύτερη κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς από τον χρήστη ή την παροχή περαιτέρω επεξήγησης επί συγκεκριμένων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες αυτές συνήθως παρουσιάζονται είτε σε συμπληρωματικούς πίνακες είτε ως συμπληρωματικές σημειώσεις.

Α79. Η παράγραφος 53 του παρόντος ΔΠΕ εξηγεί ότι η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει τις συμπληρωματικές πληροφορίες που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της φύσης της ή του τρόπου με τον οποίο παρουσιάζεται. Αυτή η αξιολόγηση είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Για να διευκρινίσει :

- Όταν οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν επεξήγηση ή συμφωνία επί της έκτασης στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι πρόκειται για συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν μπορούν να διαφοροποιηθούν σαφώς από τις οικονομικές καταστάσεις. Η γνώμη του ελεγκτή θα καλύπτει επίσης σημειώσεις ή συμπληρωματικούς πίνακες που παραπέμπουν στις οικονομικές καταστάσεις.

- Όταν ένας πρόσθετος λογαριασμός κερδών και ζημιών που αποκαλύπτει ειδικά κονδύλια δαπανών γνωστοποιείται ως ξεχωριστός πίνακας που περιλαμβάνεται ως προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι πρόκειται για συμπληρωματικές πληροφορίες που μπορεί να διαφοροποιούνται σαφώς από τις οικονομικές καταστάσεις.

Α80. Συμπληρωματικές πληροφορίες που καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή, δεν χρειάζεται να αναφέρονται ρητά στην έκθεση του ελεγκτή, όταν η αναφορά στις σημειώσεις κατά την περιγραφή των καταστάσεων που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις στην έκθεση του ελεγκτή είναι επαρκής.

Α81. Νόμος ή κανονισμός ενδέχεται να μην απαιτεί να ελεγχθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες, και η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει να ζητήσει από τον ελεγκτή να μην περιλάβει τις συμπληρωματικές αυτές πληροφορίες στο πεδίο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Α82. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το κατά πόσον παρουσιάζονται συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν έχουν ελεγχθεί με τρόπο που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από τη γνώμη του ελεγκτή περιλαμβάνει, για παράδειγμα, το σημείο που παρουσιάζονται οι πληροφορίες σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις και οποιεσδήποτε ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες, και εάν είναι σαφώς χαρακτηρισμένες ως «μη ελεγμένες πληροφορίες».

Α83. Η διοίκηση θα μπορούσε να αλλάξει την παρουσίαση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών που θα μπορούσαν να εκληφθούν ως καλυπτόμενες από τη γνώμη του ελεγκτή, για παράδειγμα, με :

- Αφαίρεση τυχόν παραπομπών ανέλεγκτων συμπληρωματικών πινάκων ή σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε η οριοθέτηση μεταξύ ελεγμένης και μη ελεγμένης πληροφορίας να είναι αρκετά σαφής.

- Τοποθέτηση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών εκτός οικονομικών καταστάσεων ή, εάν αυτό δεν είναι δυνατόν, υπό τις περιστάσεις, τοποθέτηση κατ’ ελάχιστο των μη ελεγμένων σημειώσεων μαζί στο τέλος των απαιτούμενων σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων και σαφής επισήμανσή τους ως μη ελεγμένες. Οι μη ελεγμένες ς σημειώσεις που είναι αναμειγμένες με τις ελεγμένες σημειώσεις μπορεί να εκληφθούν εσφαλμένα ως ελεγμένες.

Α84. Το γεγονός ότι οι συμπληρωματικές πληροφορίες είναι μη ελεγμένες δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από τις ευθύνες του που περιγράφονται στο ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)[40].

[40] [προτεινόμενο] ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες»

Παράρτημα

(Παραπομπή: Παρ. A19)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων

- **Υπόδειγμα 1:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης
- **Υπόδειγμα 2:** Έκθεση ελεγκτή επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης
- **Υπόδειγμα 3:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα, σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (όταν γίνεται παραπομπή σε υλικό που βρίσκεται σε ιστότοπο αρμόδιας αρχής)
- **Υπόδειγμα 4:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης γενικού σκοπού

Υπόδειγμα 1 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Ο ελεγκτής αναφέρει τις συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, οι οποίες αποτελούνται από τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων[41]

Γνώμη

41 Ο υπότιτλος «Εκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων» δεν χρειάζεται όταν ο δεύτερος υπότιτλος «Εκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών (Κώδικας ΣΔΠΔΕ) και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές και τον Κώδικα ΣΔΠΔΕ. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Άλλες πληροφορίες (ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών)

[Αναφορά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο). Βλέπε το Υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος 2 στο ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)].

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων[42]

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ[43], όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου που η διοίκηση

[42] Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

[43] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ ’αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου.

- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό

την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου της Εταιρείας[44].

- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.

- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

Επιπλέον, δηλώνουμε προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περί ανεξαρτησίας και γνωστοποιούμε προς αυτούς όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας, όπου συντρέχει περίπτωση.

Από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθορίζουμε τα θέματα εκείνα που ήταν εξέχουσας σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Περιγράφουμε τα θέματα αυτά στην έκθεση ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη δημοσιοποίηση ενός θέματος ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, διαπιστώσουμε ότι ένα θέμα δεν θα έπρεπε να γνωστοποιηθεί με την έκθεσή μας, διότι ενεργώντας κατ’ αυτό τον τρόπο θα αναμενόταν εύλογα ότι οι αρνητικές επιπτώσεις θα υπερτερούσαν από τα οφέλη δημοσίου συμφέροντος μιας τέτοιας δημοσιοποίησης.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τη φύση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς του ελεγκτή που προβλέπονται από τοπική νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Τα θέματα που καλύπτονται από άλλη νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου (αναφερόμενα ως*

[44] Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

«άλλες υποχρεώσεις αναφοράς»), καλύπτονται στο τμήμα αυτό, εκτός εάν οι άλλες υποχρεώσεις αναφοράς καλύπτουν τα ίδια ζητήματα με αυτά που παρουσιάζονται με βάση τις υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, ως μέρος του τμήματος της «Έκθεσης ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». Η γνωστοποίηση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς, που καλύπτει ίδια ζητήματα με αυτά που απαιτούνται με βάση τα ΔΠΕ, μπορεί να συνδυαστεί (δηλαδή να συμπεριληφθεί στο τμήμα «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων» υπό τους κατάλληλους υπότιτλους), με την προϋπόθεση ότι η διατύπωση στην έκθεση ελεγκτή ευκρινώς διαφοροποιεί τις άλλες υποχρεώσεις αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ, όπου υπάρχει τέτοια διαφορά].

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 2 – Έκθεση ελεγκτή επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, περιλαμβάνει όλες τις συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της**, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).**
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[45]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής

45 Ο υπότιτλος «Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» δεν χρειάζεται όταν ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών (Κώδικας ΣΔΠΔΕ) και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τον Κώδικα ΣΔΠΔΕ. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[46]

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ[47], όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας του Ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε

[46] Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

[47] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

προτίθεται να ρευστοποιήσει τον Όμιλο ή να διακόψει τη δραστηριότητά του ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ ’αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς του Ομίλου.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου.

- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου του Ομίλου[48].

- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.

- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν

[48] Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα του Ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα ο Όμιλος να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.

- Αποκτούμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του Ομίλου για την έκφραση γνώμης επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Είμαστε υπεύθυνοι για την καθοδήγηση, την επίβλεψη και την εκτέλεση του ελέγχου του Ομίλου. Παραμένουμε αποκλειστικά υπεύθυνοι για την ελεγκτική μας γνώμη.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

Επιπλέον, δηλώνουμε προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περί ανεξαρτησίας και γνωστοποιούμε προς αυτούς όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας, όπου συντρέχει περίπτωση.

Από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθορίζουμε τα θέματα εκείνα που ήταν εξέχουσας σημασίας για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Περιγράφουμε τα θέματα αυτά στην έκθεση ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη δημοσιοποίηση ενός θέματος ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, διαπιστώσουμε ότι ένα θέμα δεν θα έπρεπε να γνωστοποιηθεί με την έκθεσή μας, διότι ενεργώντας κατ’ αυτό τον τρόπο θα αναμενόταν εύλογα ότι οι αρνητικές επιπτώσεις θα υπερτερούσαν από τα οφέλη δημοσίου συμφέροντος μιας τέτοιας δημοσιοποίησης.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τη φύση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς του ελεγκτή που προβλέπονται από τοπική νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Τα θέματα που καλύπτονται από άλλη νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου (αναφερόμενα ως «άλλες υποχρεώσεις αναφοράς»), καλύπτονται στο τμήμα αυτό, εκτός εάν οι άλλες υποχρεώσεις αναφοράς καλύπτουν τα ίδια ζητήματα με αυτά που παρουσιάζονται με βάση τις υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, ως μέρος του τμήματος της «Έκθεσης ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Η γνωστοποίηση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς, που καλύπτει ίδια ζητήματα με αυτά που απαιτούνται με βάση τα ΔΠΕ, μπορεί να συνδυαστεί (δηλαδή να συμπεριληφθεί στο τμήμα «Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» υπό τους κατάλληλους υπότιτλους), με την προϋπόθεση ότι η διατύπωση στην έκθεση*

ελεγκτή ευκρινώς διαφοροποιεί τις άλλες υποχρεώσεις αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ, όπου υπάρχει τέτοια διαφορά].

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 3 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, είναι οι απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της**, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).**
- Ο ελεγκτής δεν υποχρεούται και δεν αποφάσισε να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.
- Ο ελεγκτής επιλέγει να παραπέμψει στην περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή που περιλαμβάνεται σε δικτυακό τόπο της αρμόδιας αρχής.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων[49]

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ[50], όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ’ αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος

---

49 Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

50 Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων βρίσκεται στο δικτυακό τόπο [του Οργανισμού] στη διεύθυνση: [*σύνδεσμος ιστοσελίδας*]. Αυτή η περιγραφή αποτελεί μέρος της έκθεσης ελεγκτή.

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 4 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης γενικού σκοπού.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με το Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Νόμος ΧΨΩ) της Δικαιοδοσίας Χ (δηλαδή, ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που περιλαμβάνει νόμο ή κανονισμό και έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ευρύτατου φάσματος χρηστών, χωρίς όμως να είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, είναι οι απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της**, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).**
- Ο ελεγκτής δεν υποχρεούται και δεν αποφάσισε να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών

ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας καταρτίζονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τον Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ.

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων[51]

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ[52], όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ’ αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

---

51 Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

52 Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου.

- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου της Εταιρείας[53].

- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη διοίκηση.

- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

---

[53] Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

ΕΛΤΕ

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 701

Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 701

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Σκοπός του είναι η αντιμετώπιση τόσο της κρίσης του ελεγκτή ως προς το τι πρέπει να γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή, όσο και της μορφής και του περιεχομένου μιας τέτοιας γνωστοποίησης.

2. Ο σκοπός της γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι η ενίσχυση της επικοινωνιακής αξίας της έκθεσης του ελεγκτή με την παροχή μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου παρέχει πρόσθετη πληροφόρηση στους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων («σκοπούμενοι χρήστες») ώστε να τους βοηθήσει να κατανοήσουν τα θέματα εκείνα που, κατά τη προσωπική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου μπορεί επίσης να βοηθήσει τους σκοπούμενους χρήστες στην κατανόηση της οντότητας καθώς και των τομέων σημαντικής κρίσης της διοίκησης στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις (Αναφ: Παρ. Α1-Α4)

3. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί επίσης να παρέχει στους σκοπούμενους χρήστες τη βάση για περαιτέρω δέσμευση της διοίκησης και των υπεύθυνων για την διακυβέρνηση αναφορικά με ορισμένα θέματα που σχετίζονται με την οντότητα, τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ή τον έλεγχο που διενεργήθηκε.

4. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή γίνεται στο πλαίσιο του ότι ο ελεγκτής έχει διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή δεν είναι:

   (α) Υποκατάστατο των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί να πραγματοποιήσει η διοίκηση, ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο είναι αναγκαίες για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης

   (β) Υποκατάστατο για την έκφραση εκ μέρους του ελεγκτή τροποποιημένης γνώμης, όταν αυτό απαιτείται από τις περιστάσεις, για συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[1]

   (γ) Υποκατάστατο της αναφοράς, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[2] όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες που

[1] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο): «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»
[2] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο): «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφοι 22–23

μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία επί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, ή

(δ) Ξεχωριστή γνώμη επί μεμονωμένων γεγονότων (Αναφ: Παρ. Α5-Α8)

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, καθώς και για τις περιστάσεις που ο ελεγκτής αποφασίζει για οποιονδήποτε άλλο λόγο να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται, επίσης, όταν από νόμο ή κανονισμό απαιτείται ο ελεγκτής να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή[3]. Ωστόσο, το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) απαγορεύει στον ελεγκτή να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου όταν ο ελεγκτής αποποιείται γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εκτός εάν μια τέτοια αναφορά απαιτείται από νόμο ή κανονισμό[4].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

6. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων περιόδων που λήγουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016.

Στόχοι

7. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι να καθορίσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου και, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να γνωστοποιήσει τα θέματα αυτά περιγράφοντάς τα στην έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμός

8. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, ο ακόλουθος όρος έχει τη σημασία που αποδίδεται ως κατωτέρω:

   Σημαντικότερα θέματα ελέγχου – Τα θέματα εκείνα, που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου επιλέγονται από θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Απαιτήσεις

Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

9. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει, από τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκείνα τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Για να γίνει αυτός ο

---

[3] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο): «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 30–31

[4] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 29

καθορισμός, ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τα ακόλουθα: (Αναφ: Παρ. Α9-Α18)

(α) Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, ή σημαντικούς κινδύνους που εντοπίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)[5]. (Αναφ: Παρ. Α19-Α22).

(β) Σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που περιλάμβαναν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που θεωρήθηκε ότι ενέχουν υψηλή αβεβαιότητα. (Αναφ: Παρ. Α23-Α24)

(γ) Επιπτώσεις στον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. (Αναφ: Παρ. Α25-Α26)

10. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει ποια από τα θέματα που ορίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9 είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και, ως εκ τούτου, είναι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. (Αναφ: Παρ. Α9-Α11, Α27-Α30)

Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

11. Ο ελεγκτής πρέπει να περιγράφει κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο υπότιτλο, σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελέγχου υπό τον τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου», εκτός εάν ισχύουν οι περιπτώσεις των παραγράφων 14 ή 15. Το εισαγωγικό κείμενο σε αυτό το τμήμα της έκθεσης ελέγχου θα πρέπει να δηλώνει ότι:

(α) Σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων [της τρέχουσας περιόδου], και

(β) Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους, και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί αυτών, και ο ελεγκτής δεν παρέχει ξεχωριστή γνώμη επί των συγκεκριμένων θεμάτων. (Αναφ: Παρ. Α31-Α33)

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου δεν αποτελούν υποκατάστατο της έκφρασης τροποποιημένης γνώμης

12. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να γνωστοποιεί ένα θέμα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή όταν απαιτείται ο ελεγκτής να τροποποιήσει τη γνώμη του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) ως αποτέλεσμα του εν λόγω θέματος. (Αναφ: Παρ. Α5)

---

[5] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

13. Η περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις και θα πρέπει να αναφέρει: (Αναφ: Παρ. Α34-Α41)

(α) Γιατί το θέμα θεωρήθηκε ότι είχε πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο, και, ως εκ τούτου, αποτέλεσε σημαντικότερο θέμα ελέγχου, και (Αναφ: Παρ. Α42-Α45)

(β) Πώς αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο. (Αναφ: Παρ. Α46-Α51)

Περιπτώσεις στις οποίες ένα ζήτημα που θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή

14. Ο ελεγκτής πρέπει να περιγράφει κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή εκτός εάν: (Αναφ: Παρ. Α53-Α56)

(α) Νόμος ή κανονισμός αποκλείει δημόσιες γνωστοποιήσεις επί του συγκεκριμένου θέματος ή (Αναφ: Παρ. Α52)

(β) Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής αποφασίζει ότι το θέμα δεν θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεση του, αν εκτιμά ότι οι αρνητικές συνέπειες μιας τέτοιας γνωστοποίησης υπερτερούν από τα οφέλη της για το δημόσιο συμφέρον. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν εάν η οντότητα έχει δημόσια ανακοινώσει πληροφορίες σχετικά με το θέμα αυτό.

Αλληλεπίδραση μεταξύ περιγραφών των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή

15. Ένα θέμα που απαιτεί τροποποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), ή μια ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία επί της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), είναι από τη φύση τους σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ωστόσο, σε τέτοιες περιστάσεις, τα θέματα αυτά δεν θα περιγράφονται στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης ελέγχου και οι απαιτήσεις των παραγράφων 13-14 δεν ισχύουν. Αντ’ αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

(α) Να αναφερθεί σε αυτά τα θέματα σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΕ, και

(β) Να περιλάβει, μέσα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου», παραπομπή στα τμήματα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» ή «Βάση για αρνητική γνώμη» ή «Ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της» για τα εν λόγω θέματα. (Αναφ: Παρ. Α6-Α7)

Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις

16. Εάν ο ελεγκτής κρίνει, ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας και του ελέγχου, ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που γνωστοποιούνται είναι εκείνα τα θέματα που αντιμετωπίζονται από την παράγραφο 15, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει σχετική αναφορά στο χωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου με τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου». (Αναφ: Παρ. Α57-Α59)

Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

17. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση:

(α) Τα θέματα εκείνα που ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου, ή

(β) Ότι, κατά περίπτωση, ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας και του ελέγχου και κατά την κρίση του, δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ: Παρ. Α60-Α63)

Τεκμηρίωση

18. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στη τεκμηρίωση ελέγχου[6]: (Αναφ: Παρ. Α64)

(α) Τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 9, και το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ως προς το εάν και κατά πόσο κάθε ένα από αυτά τα θέματα είναι σημαντικότερο θέμα ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 10.

(β) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση είναι εκείνα τα θέματα που αντιμετωπίζονται από την παράγραφο 15, και

(γ) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την απόφαση του ελεγκτή να μη γνωστοποιήσει στην έκθεση του ένα θέμα που ορίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

***

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ (Αναφ: Παρ. 2)

[6] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και Α6

A1. Ως «σημασία» μπορεί να περιγραφεί η σχετική βαρύτητα ενός θέματος, εντός συγκεκριμένου πλαισίου. Η σημασία ενός θέματος κρίνεται από τον ελεγκτή στα πλαίσια στα οποία εξετάζεται. Η σημασία εξετάζεται στα πλαίσια ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως το σχετικό μέγεθος, η φύση και η επίπτωση επί του υποκειμένου θέματος καθώς και τα συμφέροντα που έχουν εκφράσει οι σκοπούμενοι χρήστες ή οι αποδέκτες των θεμάτων. Αυτό συνεπάγεται μια αντικειμενική ανάλυση των γεγονότων και των περιστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης της επικοινωνίας με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

A2. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν εκφράσει ενδιαφέρον για εκείνα τα θέματα επί των οποίων ο ελεγκτής είχε τον πιο έντονο διάλογο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως μέρος της αμφίδρομης επικοινωνίας που απαιτείται από το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)[7] και έχουν ζητήσει πρόσθετη διαφάνεια αναφορικά με αυτή την επικοινωνία. Για παράδειγμα, οι χρήστες έχουν εκφράσει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την κατανόηση σημαντικών κρίσεων που έγιναν από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, επειδή συχνά σχετίζονται με περιοχές σημαντικών κρίσεων της διοίκησης κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

A3. Η απαίτηση οι ελεγκτές να γνωστοποιούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση τους μπορεί επίσης να ενισχύσει την επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με αυτά τα θέματα, και μπορεί να εφιστήσει την προσοχή της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση στις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή.

A4. Το ΔΠΕ 320[8] εξηγεί ότι είναι εύλογο για τον ελεγκτή να υποθέσει ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων:

(α) Διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις επί των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις με εύλογη επιμέλεια.

(β) Κατανοούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, παρουσιάζονται και ελέγχονται σε επίπεδα ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητας)

(γ) Αναγνωρίζουν τις αβεβαιότητες που συνδέονται με την επιμέτρηση των ποσών που βασίζονται στη χρήση εκτιμήσεων, κρίσεων καθώς και εξέτασης μελλοντικών γεγονότων, και

(δ) Λαμβάνουν εύλογες οικονομικές αποφάσεις βάσει της πληροφόρησης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

[7] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»
[8] ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες Μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφος 4

Επειδή η έκθεση του ελεγκτή συνοδεύει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, οι χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή θεωρείται ότι είναι οι ίδιοι με τους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Σχέση μεταξύ των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, της γνώμης του ελεγκτή και των άλλων στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 4, 12, 15)

Α5. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) ορίζει τις απαιτήσεις και παρέχει οδηγίες για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων[9]. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν αποτελεί υποκατάστατο για γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση να κάνει, ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο είναι απαραίτητες για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) αναφέρεται στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα που σχετίζεται με την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις[10].

Α6. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), η περιγραφή ενός θέματος που οδηγεί σε τροποποιημένη γνώμη στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη», συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση των σκοπούμενων χρηστών και στον εντοπισμό τέτοιων περιπτώσεων, όταν υπάρχουν. Ο διαχωρισμός της γνωστοποίησης αυτού του θέματος από τα άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιγράφονται στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» δίνει, ως εκ τούτου, την κατάλληλη έμφαση στην έκθεση του ελεγκτή (βλέπε παράγραφο 15). Το Παράρτημα στο ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει ενδεικτικά παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο το εισαγωγικό κείμενο στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» επηρεάζεται όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη και άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή. Η παράγραφος Α58 του παρόντος ΔΠΕ παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο το τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» παρουσιάζεται όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι δεν υπάρχει άλλο σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή πέρα από τα θέματα που αντιμετωπίστηκαν στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη» ή στο τμήμα «Ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της» της έκθεσης του ελεγκτή.

Α7. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, η γνωστοποίηση άλλων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εξακολουθεί να συμβάλλει στην ενίσχυση της κατανόησης του ελέγχου από τους σκοπούμενους χρήστες και, ως εκ τούτου, ισχύουν οι απαιτήσεις για τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου. Ωστόσο, καθώς η έκφραση αρνητικής γνώμης συντελείται σε περιπτώσεις όπου ο

[9] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 10-15 και Α1-Α10
[10] Βλέπε παράγραφο Α7 του ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)

ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι σφάλματα, μεμονωμένα ή στο σύνολό τους, είναι τόσο ουσιώδη όσο και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις[11]:

- Ανάλογα με τη σοβαρότητα του(των) θέματος(θεμάτων) που εγείρουν την έκφραση αρνητικής γνώμης, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν υπάρχουν άλλα θέματα που να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ισχύει η απαίτηση της παραγράφου 15 (βλέπε παράγραφο Α58).

- Εάν ένα ή περισσότερα θέματα, εκτός από τα θέματα που εγείρουν την έκφραση αρνητικής γνώμης, κρίνεται ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό η περιγραφή αυτών των άλλων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου να μην αφήνει να εννοηθεί-σε βαθμό μεγαλύτερο απ’ ότι απαιτούν οι περιστάσεις, δοθείσης της έκφρασης αρνητικής γνώμης- ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι πιο αξιόπιστες σε σχέση με αυτά τα θέματα (βλέπε παράγραφο Α47).

Α8. Το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)[12] καθορίζει μηχανισμούς για τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων όλων των οντοτήτων προκειμένου να περιλάβουν πρόσθετη γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή μέσω της χρήσης παραγράφων Έμφασης Θέματος και παραγράφων Άλλου Θέματος, όταν ο ελεγκτής το θεωρεί απαραίτητο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αυτές οι παράγραφοι παρουσιάζονται ξεχωριστά από το τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» στην έκθεση του ελεγκτή. Όταν ένα θέμα έχει αξιολογηθεί ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, η χρήση αυτών των παραγράφων δεν υποκαθιστά την ανάγκη περιγραφής του συγκεκριμένου σημαντικότερου θέματος ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 13[13]. Το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο) παρέχει περαιτέρω οδηγίες επί της σχέσης μεταξύ σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και παραγράφων έμφασης θέματος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ[14].

Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου (Αναφ: Παρ. 9-10)

Α9. Η διαδικασία λήψης απόφασης του ελεγκτή κατά τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι σχεδιασμένη ώστε να επιλέγεται μικρότερος αριθμός θεμάτων από τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, βάσει της κρίσης του ελεγκτή σχετικά με το ποια θέματα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Α10. Ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή περιορίζεται στα θέματα εκείνα με πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ακόμα και όταν παρουσιάζονται συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ακόμα και όταν η γνώμη του ελεγκτή αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις) [15].

[11] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 8
[12] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»
[13] Βλέπε παραγράφους 8(β) και 10(β) του ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)
[14] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι Α1-Α3
[15] Βλέπε ΔΠΕ 710, «Συγκριτική πληροφόρηση-αντίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις».

Α11. Παρά το γεγονός ότι η κρίση του ελεγκτή επί των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου αφορά στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και το παρόν ΔΠΕ δεν απαιτεί ο ελεγκτής να ενημερώσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελεγκτή προηγούμενης περιόδου, μπορεί να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να εξετάσει εάν ένα θέμα που υπήρξε σημαντικότερο θέμα ελέγχου στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου εξακολουθεί να είναι σημαντικότερο θέμα ελέγχου κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 9)

Α12. Η έννοια της σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή αναγνωρίζει ότι ένας έλεγχος πραγματοποιείται βάσει εντοπισμού κινδύνων και επικεντρώνεται στον εντοπισμό και στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών προσαρμοσμένων στους κινδύνους αυτούς, και στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων ελέγχου τα οποία παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. Για συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών, τάξεις συναλλαγών ή γνωστοποιήσεις, όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, τόσο πιο συχνά απαιτείται κρίση κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών. Κατά το σχεδιασμό περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής απαιτείται να αποκτήσει πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος από τον ελεγκτή[16]. Όταν αποκτώνται πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια εξαιτίας της υψηλότερης εκτίμησης κινδύνου, ο ελεγκτής μπορεί να αυξήσει την ποσότητα των τεκμηρίων ή να αποκτήσει σχετικότερα ή πιο αξιόπιστα τεκμήρια, όπως για παράδειγμα, δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην απόκτηση τεκμηρίων από τρίτα μέρη ή αποκτώντας επιβεβαιωτικά τεκμήρια από μια σειρά ανεξάρτητων πηγών[17].

Α13. Συνεπώς, θέματα που θέτουν προκλήσεις στον ελεγκτή κατά την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ή θέτουν προκλήσεις στον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να σχετίζονται άμεσα με τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή.

Α14. Περιοχές που χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή συχνά αφορούν σε περιοχές που είναι πολύπλοκες και απαιτούν σημαντική κρίση από τη διοίκηση επί των οικονομικών καταστάσεων, και ως εκ τούτου συχνά περιλαμβάνουν δύσκολες ή πολυσύνθετες κρίσεις εκ μέρους του ελεγκτή. Με τη σειρά τους, τέτοιες συνθήκες επιδρούν συχνά στη γενική στρατηγική ελέγχου του ελεγκτή, τον καταμερισμό των πόρων και την έκταση της προσπάθειας του ελέγχου σε σχέση με τέτοια θέματα. Οι επιδράσεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την έκταση ανάμιξης ανώτερου προσωπικού στον έλεγχο ή την εμπλοκή ενός ειδήμονα ή ατόμων που διαθέτουν εμπειρογνωμοσύνη σε ειδικευμένους τομείς λογιστικής ή ελέγχου, στους

[16] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 7(β)
[17] ΔΠΕ 330, παράγραφος Α19

οποίους είτε ανατίθεται εσωτερικά είτε προσλαμβάνονται από την ελεγκτική εταιρία για να χειριστούν αυτές τις περιοχές.

A15. Διάφορα ΔΠΕ απαιτούν συγκεκριμένα θέματα γνωστοποίησης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και σε άλλους που μπορεί να σχετίζονται με τις περιοχές που χρήζουν σοβαρής προσοχής από τον ελεγκτή. Για παράδειγμα:

- Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τυχόν σημαντικές δυσκολίες που αντιμετώπισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου[18]. Τα ΔΠΕ αναγνωρίζουν ενδεχόμενες δυσκολίες, για παράδειγμα, αναφορικά με:
    - Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών[19], ειδικότερα περιορισμούς στη δυνατότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι όλες οι άλλες πτυχές μιας συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους (εκτός από την τιμή) είναι ανάλογες με εκείνες παρόμοιας συναλλαγής σε καθαρά εμπορική βάση.
    - Περιορισμοί στον έλεγχο ομίλου, για παράδειγμα, όπου η πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης ελέγχου του ομίλου σε πληροφόρηση μπορεί να έχει περιοριστεί[20].
- Το ΔΠΕ 220 καθορίζει απαιτήσεις για τον εταίρο ανάθεσης σε σχέση με τη διαδικασία κατάλληλης διαβούλευσης επί δύσκολων και αμφιλεγόμενων θεμάτων[21]. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να έχει συμβουλευτεί άλλους, εντός ή εκτός της ελεγκτικής εταιρίας, επί σημαντικών τεχνικών θεμάτων, και αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι πρόκειται για σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Απαιτείται επίσης από τον εταίρο ανάθεσης, μεταξύ άλλων, να συζητά σημαντικά θέματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου με τον υπεύθυνο για την επισκόπηση δικλείδων ποιότητας της ανάθεσης[22].

Παράγοντες σχετικοί με τον καθορισμό των θεμάτων που απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 9)

A16. Ο ελεγκτής μπορεί να σχηματίσει μια προκαταρκτική άποψη στη φάση του σχεδιασμού σχετικά με θέματα που είναι πιθανό να χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο και ως εκ τούτου ενδέχεται να αποτελέσουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί την άποψη αυτή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όταν συζητά το σχεδιασμό του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο). Ωστόσο, ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή βασίζεται στα αποτελέσματα του ελέγχου ή στα τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

A17. Η παράγραφος 9 αναφέρει συγκεκριμένους παράγοντες που πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπ’ όψη κατά την αξιολόγηση από τον ελεγκτή ως προς τα θέματα που

---

[18] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 16(β) και Α21
[19] ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη», παράγραφος 42
[20] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (συμπεριλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)», παράγραφος 49(δ)
[21] ΔΠΕ 220, «Δικλείδες ποιότητος για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 18
[22] ΔΠΕ 220, παράγραφος 19

απαιτούν σημαντική προσοχή. Αυτοί οι παράγοντες εστιάζουν στη φύση των θεμάτων που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία συχνά συνδέονται με θέματα που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και σκοπός τους είναι να αντανακλούν περιοχές του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που μπορεί να παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους σκοπούμενους χρήστες. Το γεγονός ότι απαιτείται οι ανωτέρω παράγοντες να λαμβάνονται υπ’ όψη δεν έχει σκοπό να υπονοήσει ότι τα θέματα που σχετίζονται με αυτούς θα είναι πάντα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Θέματα που σχετίζονται με τέτοιους παράγοντες είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου μόνο εάν κριθούν ότι έχουν πρωταρχικής σημασία για τον έλεγχο σύμφωνα με την παράγραφο 10. Δεδομένου ότι οι εν λόγω παράγοντες μπορεί να είναι αλληλένδετοι (δηλαδή θέματα που σχετίζονται με τις περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 9(β)-(γ) μπορεί επίσης να χαρακτηριστούν ως σημαντικοί κίνδυνοι), η εφαρμογή περισσότερων του ενός παραγόντων σε ένα συγκεκριμένο θέμα που γνωστοποιείται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να αυξήσει την πιθανότητα ο ελεγκτής να χαρακτηρίσει το θέμα αυτό ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

A18. Εκτός από τα θέματα που σχετίζονται με τους συγκεκριμένους παράγοντες που απαιτείται να λαμβάνονται υπ’ όψη σύμφωνα με την παράγραφο 9, μπορεί να υπάρχουν άλλα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία να απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή και ως εκ τούτου μπορεί να θεωρηθούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 10. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, θέματα σχετικά με τον έλεγχο τα οποία δεν ήταν απαραίτητο να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η εφαρμογή ενός νέου πληροφοριακού συστήματος (ή σημαντικές αλλαγές στο υφιστάμενο πληροφοριακό σύστημα) κατά τη διάρκεια της περιόδου μπορεί να αποτελεί περιοχή που χρήζει σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή, ειδικότερα εάν μια τέτοια αλλαγή είχε σημαντική επίπτωση στη συνολική στρατηγική ελέγχου του ελεγκτή ή σχετιζόταν με σημαντικό κίνδυνο (π.χ. αλλαγές σε ένα σύστημα που επηρεάζει την αναγνώριση εσόδων).

Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος ή σημαντικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) (Αναφ: Παρ. 9(α))

A19. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σημαντικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν από τον ελεγκτή[23]. Η παράγραφος A13 του ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) εξηγεί ότι ο ελεγκτής μπορεί επίσης να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τομείς υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.

A20. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) ορίζει ως σημαντικό κίνδυνο τον εντοπισμένο και εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που, κατά τη κρίση του ελεγκτή, απαιτεί ειδική ελεγκτική επιμέλεια. Περιοχές σημαντικής κρίσης της διοίκησης και σημαντικές

[23] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

ασυνήθιστες συναλλαγές μπορεί, συχνά, να χαρακτηριστούν ως σημαντικοί κίνδυνοι. Σημαντικοί κίνδυνοι είναι ως εκ τούτου περιοχές που απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

A21. Ωστόσο, αυτό μπορεί να μην ισχύει για όλους τους σημαντικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, το ΔΠΕ 240 θεωρεί ότι υπάρχουν κίνδυνοι απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων και απαιτεί από τον ελεγκτή να χειριστεί αυτούς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ως σημαντικούς κινδύνους[24]. Επίσης, το ΔΠΕ 240 τονίζει ότι, λόγω του απρόβλεπτου τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να προκύψει η παράκαμψη των δικλείδων από τη διοίκηση, αυτό αποτελεί κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και ως εκ τούτου σημαντικό κίνδυνο[25]. Ανάλογα με τη φύση τους, οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να μην απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, και ως εκ τούτου δεν θα λαμβάνονταν υπ’ όψη κατά τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 10.

A22. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) εξηγεί ότι η εκτίμηση του ελεγκτή αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού μπορεί να αλλάξει κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια[26]. Η αναθεώρηση της εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή και η επαναξιολόγηση των σχεδιασμένων ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με μια συγκεκριμένη περιοχή των οικονομικών καταστάσεων (δηλαδή, σημαντική αλλαγή στην προσέγγιση του ελέγχου, για παράδειγμα, εάν η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή βασίστηκε σε μια προσδοκία ότι ορισμένες δικλείδες λειτουργούσαν αποτελεσματικά και ο ελεγκτής έχει αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι οι δικλείδες δεν λειτουργούσαν αποτελεσματικά καθ’ όλη τη διάρκεια της περιόδου ελέγχου, ειδικότερα εάν πρόκειται για τομέα με υψηλό εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος) μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό μιας περιοχής ως χρήζουσας σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Σημαντικές εκτιμήσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που απαίτησαν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που έχουν χαρακτηριστεί ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα (Αναφ: Παρ. 9(β))

A23. Το ΔΠΕ 360 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις απόψεις του αναφορικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις[27]. Σε πολλές περιπτώσεις, αυτό σχετίζεται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις, οι οποίες είναι πιθανό να αποτελούν περιοχές που χρήζουν

---

[24] ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 26-27
[25] ΔΠΕ 240, παράγραφος 31
[26] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31
[27] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 16(α)

σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή και μπορεί, επίσης, να χαρακτηρίζονται ως σημαντικοί κίνδυνοι.

A24. Ωστόσο, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν τονίσει το ενδιαφέρον τους στις λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν χαρακτηριστεί ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 540[28], αλλά δεν έχουν χαρακτηριστεί ως σημαντικοί κίνδυνοι. Μεταξύ άλλων, τέτοιες εκτιμήσεις εξαρτώνται ιδιαίτερα από τη κρίση της διοίκησης και συχνά είναι οι πιο πολύπλοκες περιοχές των οικονομικών καταστάσεων, και μπορεί να απαιτούν την ανάμειξη τόσο των ειδημόνων της διοίκησης όσο και των ειδημόνων του ελεγκτή. Οι χρήστες έχουν επίσης τονίσει ότι οι λογιστικές πολιτικές που έχουν σοβαρή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις (και οι σημαντικές μεταβολές στις πολιτικές αυτές) σχετίζονται με την κατανόηση αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων, ειδικότερα σε περιπτώσεις όπου οι πρακτικές μιας οντότητας δεν είναι συνεπείς με άλλες του κλάδου της.

Η επίπτωση επί του ελέγχου σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (Αναφ: Παρ. 9(γ))

A25. Γεγονότα ή συναλλαγές που είχαν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις ή στον έλεγχο μπορεί να αποτελούν τομείς που χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή και μπορεί να χαρακτηρίζονται ως σημαντικοί κίνδυνοι. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είχε εκτεταμένες συζητήσεις με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε διάφορα επίπεδα καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου αναφορικά με την επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων σημαντικών συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικών συναλλαγών που είναι εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο δείχνουν να είναι ασυνήθεις[29]. Η διοίκηση μπορεί να έχει κάνει δύσκολες ή σύνθετες κρίσεις αναφορικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση τέτοιων συναλλαγών, οι οποίες μπορεί να είχαν σημαντική επίπτωση επί της συνολικής στρατηγικής του ελεγκτή.

A26. Σημαντικές οικονομικές, λογιστικές, ρυθμιστικές, κλαδικές, ή άλλες εξελίξεις που επηρέασαν τους ισχυρισμούς της διοίκησης ή τις κρίσεις αυτής μπορεί επίσης να επηρεάσουν τη συνολική προσέγγιση του ελεγκτή στον έλεγχο και τα αποτελέσματα σε ένα θέμα που απαιτεί σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Θέματα πρωταρχικής σημασίας (Αναφ: Παρ. 10)

A27. Θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή μπορεί επίσης να είχαν ως αποτέλεσμα σημαντική αλληλεπίδραση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η φύση και η έκταση της επικοινωνίας αναφορικά με τέτοια θέματα με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση συχνά παρέχει ένδειξη του ποια θέματα είναι πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είχε περισσότερο εις βάθος, συχνότερη ή πιο έντονη επικοινωνία με τους

---

[28] Βλέπε παραγράφους 10-11 του ΔΠΕ 540, «Ελεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικών γνωστοποιήσεων».
[29]΄ Βλέπε παραγράφους 16(α), 16(γ) και Α22, και Παράρτημα 2, του ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)

υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση επί πιο δύσκολων και πολύπλοκων θεμάτων, όπως η εφαρμογή σημαντικών λογιστικών πολιτικών που αποτέλεσαν το θέμα σημαντικής κρίσης του ελεγκτή ή της διοίκησης.

A28. Η έννοια των θεμάτων πρωταρχικής σημασίας έχει εφαρμογή στα πλαίσια της οντότητας και του ελέγχου που διενεργήθηκε. Έτσι, ο χαρακτηρισμός και η γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή έχει σκοπό τον εντοπισμό θεμάτων συγκεκριμένα για τον έλεγχο και να προκαλέσει τη διαμόρφωση κρίσης επί της βαρύτητας των θεμάτων αυτών σε σχέση με άλλα θέματα του ελέγχου.

A29. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να σχετίζονται με τον καθορισμό της βαρύτητας ενός θέματος που πρόκειται να γνωστοποιηθεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθώς και εάν αυτό το θέμα αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου περιλαμβάνουν:

- Τη βαρύτητα του θέματος για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους από τους σκοπούμενους χρήστες, και ιδιαιτέρως, τη σημαντικότητά του επί των οικονομικών καταστάσεων.

- Τη φύση της υποκείμενης λογιστικής πολιτικής που σχετίζεται με το θέμα ή την πολυπλοκότητα ή την υποκειμενικότητα που ενέχεται στην επιλογή της κατάλληλης πολιτικής από τη διοίκηση συγκριτικά με άλλες οντότητες του κλάδου της.

- Τη φύση και τη σημαντικότητα, ποιοτικά ή ποσοτικά, των διορθωμένων και των συναθροισμένων μη διορθωμένων σφαλμάτων -λόγω απάτης ή λάθους- που σχετίζονται με το θέμα, εάν υπάρχουν.

- Τη φύση και την έκταση της ελεγκτικής προσπάθειας που χρειάστηκε για την αντιμετώπιση του θέματος, συμπεριλαμβανομένων:

    - Της έκτασης των εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή της γνώσης που απαιτήθηκε για την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών προς αντιμετώπιση του θέματος ή για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, εάν υπάρχουν.

    - Της φύσης των διαβουλεύσεων εκτός της ομάδας ανάθεσης αναφορικά με το θέμα.

- Τη φύση και τη σοβαρότητα των δυσκολιών κατά την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών, την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, και την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων τεκμηρίων επί των οποίων βασίστηκε η γνώμη του ελεγκτή, ιδιαιτέρως όσο οι κρίσεις του ελεγκτή γίνονται πιο υποκειμενικές.

- Τη σοβαρότητα οποιωνδήποτε ελαττωμάτων στις δικλείδες που εντοπίστηκαν αναφορικά με το θέμα.

- Εάν και κατά πόσο το θέμα απαιτούσε να ληφθεί υπ’ όψη μια σειρά από ξεχωριστούς, αλλά συνδεόμενους, παράγοντες κατά τον έλεγχο. Για παράδειγμα, οι μακροχρόνιες συμβάσεις μπορεί να απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή αναφορικά με αναγνώριση εσόδων, δικαστικές διενέξεις ή άλλες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, και μπορεί να έχουν επίπτωση επί άλλων λογιστικών εκτιμήσεων.

Α30. Ο καθορισμός του ποια και πόσα, από αυτά τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή και ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ενέχουν επαγγελματική κρίση. Ο αριθμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου που πρέπει να περιληφθούν στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί να επηρεαστεί από το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας, τη φύση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και του περιβάλλοντος αυτής καθώς και από τα δεδομένα και τις συνθήκες της ανάθεσης ελέγχου. Γενικά, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των θεμάτων που αρχικά χαρακτηρίστηκαν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου, τόσο περισσότερο ο ελεγκτής ενδέχεται να χρειαστεί να επανεξετάσει εάν κάθε ένα από αυτά τα θέματα πληροί τον ορισμό του σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Οι μακροσκελείς κατάλογοι σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου μπορεί να αντίκεινται στην έννοια ότι τα εν λόγω θέματα είναι όντως εκείνα που ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο.

Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

Ξεχωριστό τμήμα για τα Σημαντικότερα θέματα Ελέγχου στην Έκθεση Ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 11)

Α31. Η εισαγωγή του ξεχωριστού τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου εγγύς της γνώμης του ελεγκτή επιτρέπει την ανάδειξη της σπουδαιότητας της συγκεκριμένης πληροφόρησης, αναγνωρίζοντας την απτή αξία που προσδίδει στους σκοπούμενους χρήστες η πληροφόρηση για τη συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου

Α32. Η σειρά παρουσίασης των μεμονωμένων θεμάτων εντός του τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Για παράδειγμα, αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι οργανωμένη κατά σειρά σπουδαιότητας, βάσει της κρίσης του ελεγκτή, ή μπορεί να ανταποκρίνεται στον τρόπο με τον οποίο τα θέματα γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Η απαίτηση στην παράγραφο 11 να περιλαμβάνονται υπότιτλοι έχει σκοπό την περαιτέρω διάκριση των θεμάτων.

Α33. Όταν παρουσιάζεται συγκριτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση, το εισαγωγικό κείμενο του τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προσαρμόζεται ώστε να εφιστά την προσοχή στο γεγονός ότι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιγράφονται σχετίζονται μόνο με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, και μπορεί να περιλαμβάνουν αναφορά στη συγκεκριμένη περίοδο που καλύπτεται από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις (π.χ., «για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΧ»).

Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου (Αναφ: Παρ. 13)

Α34. Η επάρκεια της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου έχει σκοπό την παροχή περιεκτικής και ισορροπημένης επεξήγησης δίνοντας, έτσι, τη δυνατότητα στους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν τον λόγο για τον οποίο το

θέμα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο. Ο κατά το δυνατόν περιορισμός της χρήσης εξειδικευμένων τεχνικών ελεγκτικών όρων δίνει επίσης τη δυνατότητα στους σκοπούμενους χρήστες, οι οποίοι δεν έχουν την απαραίτητη γνώση περί ελεγκτικής, να κατανοήσουν γιατί εστιάζει ο ελεγκτής σε συγκεκριμένα θέματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η φύση και η έκταση της πληροφόρησης που παρέχεται από τον ελεγκτή πρέπει να είναι ισορροπημένη μέσα στα πλαίσια των ευθυνών των αντίστοιχων μερών (δηλαδή, για τον ελεγκτή να παρέχει, περιεκτικά και με κατανοητό τρόπο, χρήσιμη πληροφόρηση, χωρίς όμως να αναλαμβάνει τον ανάρμοστο-ως ελεγκτής-ρόλο του να είναι αυτός που πρωτογενώς παρέχει πληροφόρηση σχετικά με την οντότητα).

A35. Πρωτογενής πληροφόρηση είναι κάθε πληροφορία σχετικά με την οντότητα που δεν έχει, με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, γνωστοποιηθεί ή δημοσιοποιηθεί από την οντότητα (π.χ., δεν έχει περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις ή σε άλλη μορφή πληροφόρησης διαθέσιμη κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ή δεν χρησιμοποιήθηκε σε οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη επικοινωνία από τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως προκαταρκτική ανακοίνωση χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή ενημέρωση επενδυτών). Τέτοια πληροφόρηση αποτελεί ευθύνη της διοίκησης της οντότητας καθώς και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αυτής.

A36. Είναι σκόπιμο ο ελεγκτής να επιδιώξει να αποφύγει την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου παρέχοντας, ανάρμοστα για το ρόλο του ως ελεγκτή, πρωτογενή πληροφόρηση για την οντότητα. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου δεν είναι συνήθως από μόνη της πρωτογενής πληροφόρηση αναφορικά με την οντότητα, καθώς περιγράφει το θέμα στα πλαίσια του ελέγχου. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει πρόσθετη πληροφόρηση ώστε να εξηγήσει γιατί το θέμα θεωρήθηκε ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο και ως εκ τούτου αξιολογήθηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο, με την προϋπόθεση ότι η γνωστοποίηση τέτοιας πληροφόρησης δεν αποκλείεται από νόμο ή κανονισμό. Όταν αυτή η πληροφόρηση κρίνεται από τον ελεγκτή ως απαραίτητη, ο ελεγκτής μπορεί να ενθαρρύνει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να γνωστοποιήσουν πρόσθετη πληροφόρηση, και όχι ο ελεγκτής να παρέχει πρωτογενή πληροφόρηση στην έκθεσή του.

A37. Η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να αποφασίσουν να περιλάβουν νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις ή οπουδήποτε αλλού στην ετήσια έκθεση αναφορικά με ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου, με δεδομένο ότι το θέμα θα γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Τέτοιες νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνονται ώστε να παρέχουν πιο τεκμηριωμένη πληροφόρηση αναφορικά με την ευαισθησία των σημαντικότερων παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν στις λογιστικές εκτιμήσεις ή το σκεπτικό της οντότητας για συγκεκριμένη λογιστική

πρακτική ή πολιτική, όταν υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές υπό το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α38. Παρόλο που η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων δεν επεκτείνεται στις λοιπές πληροφορίες που αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ 720[30], ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την πληροφόρηση αυτή, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες διαθέσιμες γνωστοποιήσεις από την οντότητα ή άλλη αξιόπιστη πηγή, κατά τη διαμόρφωση της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου.

Α39. Η τεκμηρίωση ελέγχου που ετοιμάστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη στον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Για παράδειγμα, έγγραφες επικοινωνίες ή η τεκμηρίωση του ελεγκτή προφορικών επικοινωνιών, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και οποιαδήποτε άλλη τεκμηρίωση ελέγχου, παρέχουν χρήσιμη βάση για τη γνωστοποίηση θεμάτων από τον ελεγκτή στην έκθεσή του. Αυτό συμβαίνει διότι η τεκμηρίωση ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 έχει σκοπό να αντιμετωπίσει τα σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα συμπεράσματα που εξάχθηκαν επ’ αυτών και τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για την εξαγωγή αυτών των συμπερασμάτων, και εξυπηρετεί ως καταγραφή της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που επιτελέστηκαν, των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Τέτοια τεκμηρίωση μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή αφ’ ενός στη διαμόρφωση της περιγραφής σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου με τρόπο που να επεξηγεί τη σημασία του θέματος, και, αφ’ ετέρου, στο να εφαρμόσει ο ελεγκτής τις απαιτήσεις της παραγράφου 18.

Αναφορά στο που γνωστοποιείται το θέμα στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ: Παρ. 13)

Α40. Οι παράγραφοι 13(α)-(β) απαιτούν την περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου ώστε να αναλύσουν γιατί ο ελεγκτής θεώρησε το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο. Συνεπώς, η περιγραφή σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν είναι απλή επανάληψη όσων γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, η αναφορά σε οποιαδήποτε σχετική γνωστοποίηση δίνει στους σκοπούμενους χρήστες τη δυνατότητα να κατανοήσουν περαιτέρω τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση χειρίστηκε το θέμα κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α41. Εκτός από την αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να επιστήσει την προσοχή σε βασικές πτυχές αυτών. Η έκταση μιας γνωστοποίησης από τη διοίκηση αναφορικά με συγκεκριμένες πτυχές ή παράγοντες σε σχέση με το πώς ένα συγκεκριμένο θέμα επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να εστιάσει, από πλευράς του, σε

[30] ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις»

συγκεκριμένα σημεία του πώς το θέμα αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο, έτσι ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να μπορούν να αντιληφθούν γιατί το θέμα αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Για παράδειγμα:

- Όταν μια οντότητα περιλαμβάνει επαρκή γνωστοποίηση αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να επιστήσει την προσοχή στη γνωστοποίηση σημαντικότερων παραδοχών, στη γνωστοποίηση μιας σειράς πιθανών εκβάσεων, καθώς και σε άλλες ποιοτικές και ποσοτικές γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις βασικές αιτίες που δημιουργούν αβεβαιότητα στην εκτίμηση ή στις σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις, προκειμένου να εξηγήσει γιατί το θέμα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο καθώς και το πως το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο.

- Όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) ότι καμία ουσιώδης αβεβαιότητα δεν υπάρχει αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες που ενδεχομένως να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία επί της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, μπορεί ωστόσο να κρίνει ότι ένα ή περισσότερα θέματα που σχετίζονται με το συμπέρασμα αυτό και προκύπτουν από το έργο του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η περιγραφή του ελεγκτή για τέτοια σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του, μπορεί να περιλαμβάνει κάποια σημεία από τα γεγονότα που εντοπίστηκαν ή από τις συνθήκες που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως σημαντικές λειτουργικές ζημίες, διαθέσιμο δανεισμό και πιθανές αναχρηματοδοτήσεις χρεών, ή τη μη συμμόρφωση με δανειακές συμβάσεις, καθώς και συναφείς με το θέμα παράγοντες[31] που δρουν ελαφρυντικά.

Γιατί ο ελεγκτής θεώρησε το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 13(α))

Α42. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή έχει σκοπό να παρέχει σαφή εικόνα ως προς την αιτία που ένα θέμα θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Συνεπώς, οι απαιτήσεις των παραγράφων 9-10 και το υλικό εφαρμογής στις παραγράφους Α12-Α29 που σχετίζονται με τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μπορούν επίσης να βοηθήσουν τον ελεγκτή στο να καθορίσει πως τα θέματα αυτά θα γνωστοποιηθούν στην έκθεσή του. Για παράδειγμα, η εξήγηση των παραγόντων που οδήγησαν τον ελεγκτή να συμπεράνει ότι ένα συγκεκριμένο θέμα απαίτησε σημαντική προσοχή εκ μέρους του και ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο είναι πιθανό να ενδιαφέρει τους σκοπούμενους χρήστες.

Α43. Η συνάφεια της πληροφόρησης για τους σκοπούμενους χρήστες πρέπει να προβληματίσει τον ελεγκτή κατά τον καθορισμό του τι πρέπει να περιλάβει στην περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Ο προβληματισμός αυτός μπορεί να περιλαμβάνει το εάν η περιγραφή δίνει τη δυνατότητα καλύτερης κατανόησης του ελέγχου και των κρίσεων του ελεγκτή.

[31] Βλέπε παράγραφο Α3 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

Α44. Η άμεση συσχέτιση ενός θέματος με τις πραγματικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει η οντότητα μπορεί επίσης να βοηθήσει στην ελαχιστοποίηση του ενδεχόμενου αυτές οι περιγραφές να γίνουν υπερβολικά τυποποιημένες και λιγότερο χρήσιμες με την πάροδο του χρόνου. Για παράδειγμα, ορισμένα θέματα μπορεί να χαρακτηριστούν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου για οντότητες ενός συγκεκριμένου κλάδου λόγω των συνθηκών του κλάδου ή της υποκείμενης πολυπλοκότητας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Περιγράφοντας τους λόγους για τους οποίους ο ελεγκτής θεώρησε ένα θέμα ως έχον πρωταρχική σημασία, μπορεί να του είναι χρήσιμο να τονίσει συγκεκριμένα σημεία για τη συγκεκριμένη οντότητα (π.χ., συνθήκες που επηρέασαν τις υποκείμενες κρίσεις που έγιναν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου) προκειμένου να γίνει η περιγραφή πιο συναφής για τους σκοπούμενους χρήστες. Αυτό μπορεί να είναι επίσης σημαντικό κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου που επαναλαμβάνεται ανά περιόδους.

Α45. Η περιγραφή μπορεί επίσης να δίνει αναφορά στα κύρια ζητήματα που οδήγησαν τον ελεγκτή, υπό τις περιστάσεις του ελέγχου, να χαρακτηρίσει το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας. Για παράδειγμα:

- Οικονομικές συνθήκες που επηρέασαν τη δυνατότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, όπως για παράδειγμα χαμηλή ρευστότητα των αγορών για ορισμένα χρηματοπιστωτικά μέσα.
- Νέες ή αναδυόμενες λογιστικές πολιτικές, για παράδειγμα θέματα ειδικευμένα προς την οντότητα ή προς τον κλάδο, επί των οποίων η ομάδα ανάθεσης διαβουλεύτηκε εντός της ελεγκτικής εταιρίας.
- Μεταβολές στη στρατηγική της οντότητας ή στο επιχειρηματικό της μοντέλο, που είχαν ουσιώδη επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων.

Πώς αντιμετωπίστηκε το θέμα στον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 13(β))

Α46. Ο βαθμός λεπτομέρειας που πρέπει να παρέχεται στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να περιγράψει τον τρόπο με τον οποίο ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 13(β), ο ελεγκτής μπορεί να περιγράφει:

- Πτυχές των ενεργειών του ελεγκτή ή της προσέγγισής του, που είχαν τη μεγαλύτερη συσχέτιση με το θέμα ή αφορούσαν συγκεκριμένα τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που είχε εντοπισθεί.
- Σύντομη επισκόπηση των διαδικασιών που εκτελέστηκαν.
- Ένδειξη της έκβασης των διαδικασιών του ελεγκτή, ή
- Βασικές παρατηρήσεις αναφορικά με το θέμα,

ή οποιοσδήποτε συνδυασμός των ανωτέρω.

Νόμος ή κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου μπορεί να προβλέπουν συγκεκριμένη μορφή ή περιεχόμενο για την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου, ή μπορεί να ορίζουν την προσθήκη ενός ή περισσοτέρων εκ των ανωτέρω στοιχείων της περιγραφής.

Α47. Προκειμένου οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν τη σημασία ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, καθώς και τη σχέση μεταξύ σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης της γνώμης του ελεγκτή, πρέπει να δοθεί η δέουσα προσοχή ώστε το λεκτικό που χρησιμοποιείται κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου:

- Να μην υπονοεί ότι το θέμα δεν έχει δεόντως επιλυθεί από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Να σχετίζει άμεσα το θέμα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, και να αποφεύγεται λεκτικό γενικής ή τυποποιημένης μορφής.
- Να λαμβάνει υπόψη το πώς αντιμετωπίζεται το θέμα στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχουν.
- Να μην περιλαμβάνει ή να υπονοεί διακριτή γνώμη του ελεγκτή για επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Α48. Η περιγραφή πτυχών των ενεργειών του ελεγκτή ή της προσέγγισής του σε ένα θέμα, ειδικότερα όταν η προσέγγιση του ελεγκτή απαίτησε σημαντική προσαρμογή στα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας, μπορεί να βοηθήσει τους σκοπούμενους χρήστες στο να κατανοήσουν ασυνήθιστες περιστάσεις και σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που απαιτήθηκαν για την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, η προσέγγιση του ελέγχου σε μια δεδομένη περίοδο μπορεί να έχει επηρεαστεί από ειδικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει η συγκεκριμένη οντότητα, οικονομικές συνθήκες, ή εξελίξεις στον κλάδο. Μπορεί επίσης να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να κάνει αναφορά στη φύση και στην έκταση της επικοινωνίας με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναφορικά με το θέμα.

Α49. Για παράδειγμα, κατά την περιγραφή του πώς προσέγγισε ο ελεγκτής μια λογιστική εκτίμηση που έχει χαρακτηριστεί ως έχουσα υψηλή αβεβαιότητα, όπως η αποτίμηση περίπλοκων χρηματοπιστωτικών μέσων, ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να τονίσει ότι απασχόλησε ή χρησιμοποίησε ειδήμονα. Η αναφορά στη χρήση ειδήμονα από τον ελεγκτή δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου δεν είναι ασυνεπής ως προς τις παραγράφους 14-15 του ΔΠΕ 620[32].

Α50. Μπορεί να υπάρχουν προκλήσεις κατά την περιγραφή των διαδικασιών του ελεγκτή, ειδικότερα σε περιοχές του ελέγχου που είναι πολύπλοκες και απαιτούν κρίση. Συγκεκριμένα, μπορεί να είναι δύσκολο να συνοψιστούν οι εκτελεσθείσες

[32] ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή»

διαδικασίες σε βαθμό που να είναι περιεκτική η περιγραφή τους και, ταυτόχρονα, να επιτρέπει την επαρκή επικοινωνία αφ’ ενός της φύσης και της έκτασης των ενεργειών του ελεγκτή για να αντιμετωπίσει τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, και, αφ’ ετέρου, των σημαντικών κρίσεων του ελεγκτή. Παρά ταύτα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να περιγράψει ορισμένες διαδικασίες που εκτελέστηκαν, προκειμένου να γνωστοποιήσει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο. Τυπικά, τέτοιες περιγραφές μάλλον θα είναι υψηλού επιπέδου, παρά λεπτομερείς.

A51. Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο A46, ο ελεγκτής, στην περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στην έκθεσή του, μπορεί επίσης να παρέχει μια ένδειξη του αποτελέσματος των ενεργειών του. Ωστόσο, εάν συμβαίνει αυτό, χρειάζεται προσοχή ώστε ο ελεγκτής να αποφύγει να δώσει την εντύπωση ότι η περιγραφή συνεπάγεται χωριστή γνώμη επί ενός μεμονωμένου σημαντικότερου θέματος ελέγχου ή ότι με οποιοδήποτε τρόπο μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση τη γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.

Περιστάσεις στις οποίες ένα θέμα που θεωρείται σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 14)

A52. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να αποκλείει τη δημόσια γνωστοποίηση είτε από τη διοίκηση είτε από τον ελεγκτή αναφορικά με συγκεκριμένα θέματα που θεωρούνται σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Για παράδειγμα, ένας νόμος ή ένας κανονισμός μπορεί συγκεκριμένα να απαγορεύει οποιαδήποτε δημόσια γνωστοποίηση που μπορεί να βλάψει μια έρευνα από αρμόδια αρχή για πράξη που είναι ή υπάρχουν υπόνοιες ότι είναι παράνομη (π.χ., θέματα που είναι ή εμφανίζονται ότι είναι σχετικά με ξέπλυμα χρήματος).

A53. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 14(β), θα είναι εξαιρετικά σπάνιο ένα θέμα που θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου να μην γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Αυτό συμβαίνει με την παραδοχή ότι αποτελεί όφελος για το δημόσιο συμφέρον η παροχή μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο προς τους σκοπούμενους χρήστες. Συνεπώς, η απόφαση να μη γνωστοποιηθεί ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου είναι κατάλληλη μόνο σε περιπτώσεις όπου οι αρνητικές συνέπειες της γνωστοποίησης αυτής για την οντότητα ή το κοινό θεωρούνται τόσο σοβαρές που εύλογα αναμένεται να βαρύνουν περισσότερο από τα οφέλη της προς το δημόσιο συμφέρον.

A54. Η απόφαση να μη γνωστοποιηθεί ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου λαμβάνει υπόψη τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με το θέμα. Η επικοινωνία με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει τις απόψεις της διοίκησης σχετικά με τη σοβαρότητα των αρνητικών επιπτώσεων που μπορεί να προκύψουν ως αποτέλεσμα της γνωστοποίησης του θέματος. Ειδικότερα, η επικοινωνία με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση βοηθά τον ελεγκτή στο να συλλέξει πληροφόρηση προκειμένου να αποφασίσει εάν θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα, ως ακολούθως:

- Βοηθώντας τον ελεγκτή στην κατανόηση της αιτίας που το θέμα δεν έχει γνωστοποιηθεί δημοσίως από την οντότητα (δηλαδή, εάν νόμος, κανονισμός ή ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς επιτρέπουν την καθυστερημένη γνωστοποίηση ή τη μη γνωστοποίηση του θέματος) και τις απόψεις της διοίκησης ως προς τις αρνητικές επιπτώσεις, εάν υπάρχουν, της γνωστοποίησης. Η διοίκηση μπορεί να επιστήσει την προσοχή σε συγκεκριμένα σημεία του νόμου ή κανονισμού ή άλλων έγκυρων πηγών που μπορεί να σχετίζονται με την εξέταση των αρνητικών επιπτώσεων (π.χ., τέτοια σημεία μπορεί να περιλαμβάνουν τη ζημία επί της δυνατότητας εμπορικής διαπραγμάτευσης ή επί της ανταγωνιστικής θέσης της οντότητας). Ωστόσο, οι απόψεις της διοίκησης για τις αρνητικές επιπτώσεις από μόνες τους δεν αναιρούν την ανάγκη του ελεγκτή να κρίνει εάν οι αρνητικές επιπτώσεις εύλογα αναμένεται να βαρύνουν περισσότερο από τα οφέλη μιας τέτοιας γνωστοποίησης προς το δημόσιο συμφέρον, σύμφωνα με την παράγραφο 14(β).

- Επισημαίνοντας εάν υπήρξε τυχόν επικοινωνία με τις αρμόδιες ρυθμιστικές, εκτελεστικές ή εποπτικές αρχές αναφορικά με το θέμα, και συγκεκριμένα εάν τέτοιες συζητήσεις τείνουν να υποστηρίζουν τον ισχυρισμό της διοίκησης ως προς το γιατί η δημόσια γνωστοποίηση του θέματος δεν ενδείκνυται.

- Δίνοντας τη δυνατότητα στον ελεγκτή, όπου αυτό ενδείκνυται, να ενθαρρύνει τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να κάνουν δημόσια γνωστοποίηση της σχετικής με το θέμα πληροφόρησης. Ειδικότερα, αυτό μπορεί να είναι δυνατό εάν οι ανησυχίες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τη γνωστοποίηση περιορίζονται σε συγκεκριμένες πτυχές του θέματος, έτσι ώστε κάποια πληροφόρηση για το θέμα μπορεί να είναι λιγότερο ευαίσθητη και θα μπορούσε να γνωστοποιηθεί.

Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει απαραίτητο να λάβει έγγραφη διαβεβαίωση από τη διοίκηση ως προς το γιατί η δημόσια γνωστοποίηση αναφορικά με το θέμα δεν ενδείκνυται, συμπεριλαμβανομένων των απόψεων της διοίκησης αναφορικά με τη σοβαρότητα των αρνητικών συνεπειών που μπορεί να προκύψουν ως αποτέλεσμα μιας τέτοιας γνωστοποίησης.

A55. Μπορεί επίσης να είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να εξετάσει τις επιπτώσεις της γνωστοποίησης ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου υπό το πρίσμα των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό να γνωστοποιεί το θέμα στην ισχύουσα ρυθμιστική, εκτελεστική ή εποπτική αρχή, ανεξάρτητα από το εάν το θέμα γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή. Μια τέτοια γνωστοποίηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή όταν καλείται να αξιολογήσει τις αρνητικές επιπτώσεις που μπορεί να προκύψουν από την γνωστοποίηση του θέματος.

A56. Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπ’ όψη από τον ελεγκτή αναφορικά με την απόφασή του να μην γνωστοποιήσει το θέμα είναι περίπλοκοι και απαιτούν σημαντική κρίση εκ μέρους του. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σωστό να λάβει νομική συμβουλή.

Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις (Αναφ: Παρ. 16)

A57. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 16 εφαρμόζονται σε τρεις περιπτώσεις:

(i) Ο ελεγκτής αποφασίζει σύμφωνα με την παράγραφο 10 ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου (βλέπε παράγραφο A59).

(ii) Ο ελεγκτής αποφασίζει σύμφωνα με την παράγραφο 14 ότι ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν θα γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή και κανένα άλλο θέμα δεν έχει θεωρηθεί ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

(iii) Τα μόνα θέματα που θεωρήθηκε ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 15.

A58. Εάν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση, η σχετική αναφορά στην έκθεσή του είναι ως ακολούθως:

Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου

[Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στην παράγραφο *Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη* ή *Αρνητική Γνώμη* ή *Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της,*] Έχουμε συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή μας.

A59. Ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου περιλαμβάνει την αξιολόγηση της σχετικής σημασίας των θεμάτων που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρείται σπάνιο ο ελεγκτής μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μιας εισηγμένης οντότητας να μην θεωρήσει τουλάχιστον ένα από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Ωστόσο, σε ορισμένες περιορισμένες περιπτώσεις (δηλαδή για μια εισηγμένη οντότητα που έχει πολύ περιορισμένες δραστηριότητες), ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 10, επειδή δεν υπάρχουν θέματα που να απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 17)

A60. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να έχει έγκαιρη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση[33]. Η κατάλληλη χρονική στιγμή για γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου θα ποικίλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί προκαταρκτικές του απόψεις αναφορικά με σημαντικότερα θέματα ελέγχου όταν συζητά το σχεδιασμό του εύρους

[33] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 21

και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, και μπορεί να συζητά τέτοια θέματα περαιτέρω όταν γνωστοποιεί ευρήματα του ελέγχου. Κάτι τέτοιο μπορεί να βοηθήσει στην άμβλυνση των πρακτικών προβλημάτων που προκύπτουν όταν επιχειρείται εντατικός αμφίδρομος διάλογος αναφορικά με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου κατά το χρόνο που οι οικονομικές καταστάσεις ολοκληρώνονται και είναι έτοιμες προς έκδοση.

Α61. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τους δίνει τη δυνατότητα να καταστούν γνώστες των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου που ο ελεγκτής σκοπεύει να γνωστοποιήσει στην έκθεσή του και τους παρέχει την ευκαιρία για περαιτέρω διευκρινήσεις, όταν είναι απαραίτητο. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προσχέδιο της έκθεσης του ελεγκτή ώστε να διευκολύνει αυτή τη συζήτηση. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναγνωρίζει το σημαντικό ρόλο τους στην επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών, και τους παρέχει την ευκαιρία να κατανοήσουν τη βάση για τις αποφάσεις του ελεγκτή αναφορικά με σημαντικότερα θέματα ελέγχου καθώς και τον τρόπο με τον οποίο τα θέματα αυτά θα περιγραφούν στην έκθεση του ελεγκτή. Δίνει επίσης τη δυνατότητα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να εξετάσουν εάν νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μπορεί να ήταν χρήσιμες με δεδομένο ότι τα θέματα αυτά θα γνωστοποιηθούν στην έκθεση του ελεγκτή.

Α62. Επιπλέον, η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση που απαιτείται από την παράγραφο 17(α) αντιμετωπίζει τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα θέμα που θεωρείται σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή (βλέπε παραγράφους 14 και Α54).

Α63. Η απαίτηση της παραγράφου 17(β) για γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ότι ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή του, μπορεί να παρέχει μια ευκαιρία στον ελεγκτή να έχει περαιτέρω συζήτηση με άλλους που είναι εξοικειωμένοι με τον έλεγχο και τα σημαντικά θέματα που μπορεί να έχουν προκύψει (συμπεριλαμβανομένου του υπεύθυνου επισκόπησης δικλείδων ποιότητας της ανάθεσης, όταν έχει διοριστεί). Τέτοιες συζητήσεις μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή στην επαναξιολόγηση του συμπεράσματός του ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου.

Τεκμηρίωση (Αναφ: Παρ. 18)

Α64. Η παράγραφος 8 του ΔΠΕ 230 απαιτεί από τον ελεγκτή να καταρτίζει ελεγκτική τεκμηρίωση που να είναι επαρκής ώστε να δίνει τη δυνατότητα σε έναν έμπειρο ελεγκτή, που δεν έχει προηγούμενη σχέση με τον έλεγχο, να κατανοήσει, μεταξύ άλλων, τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις. Στα πλαίσια των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, αυτές οι επαγγελματικές κρίσεις περιλαμβάνουν τον καθορισμό, εκ των θεμάτων που πρέπει να γνωστοποιηθούν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, των θεμάτων που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, καθώς και το εάν κάθε ένα από αυτά τα θέματα αποτελεί σημαντικότερο

θέμα ελέγχου ή όχι. Οι κρίσεις αυτές του ελεγκτή πιθανά θα υποστηρίζονται από την τεκμηρίωση της επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και την ελεγκτική τεκμηρίωση που σχετίζεται με κάθε μεμονωμένο θέμα (βλέπε παράγραφο Α39), καθώς και από ορισμένα άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τα σημαντικά θέματα που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (π.χ., ένα έγγραφο ολοκλήρωσης του ελέγχου). Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ δεν απαιτεί από τον ελεγκτή να τεκμηριώνει το λόγο για τον οποίο άλλα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση δεν ήταν θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του.

ΕΛΤΕ

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη Διακυβέρνηση

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 260 (Αναθεωρημένο), «*Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση*» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «*Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου*».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Αν και το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη διοικητική δομή ή το μέγεθος μίας οντότητας, καθώς και για τις εισηγμένες οντότητες, ειδική μέριμνα έχει εφαρμογή όταν όλα τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση μιας οντότητας. Το παρόν ΔΠΕ δεν θεσπίζει απαιτήσεις σχετικά με την επικοινωνία του ελεγκτή με τη διοίκηση μιας οντότητας ή με τους ιδιοκτήτες, εκτός εάν τα πρόσωπα αυτά είναι επιφορτισμένα και με ρόλο διακυβέρνησης.

2. Το παρόν ΔΠΕ είναι γραμμένο στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, αλλά μπορεί επίσης να εφαρμόζεται, προσαρμοζόμενο στις περιστάσεις, σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ευθύνη να επιβλέπουν την κατάρτιση των άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

3. Αναγνωρίζοντας τη σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, το παρόν ΔΠΕ παρέχει ένα πρωταρχικό πλαίσιο για την επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να γνωστοποιούνται προς αυτούς. Πρόσθετα θέματα επικοινωνίας, τα οποία συμπληρώνουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, προσδιορίζονται σε άλλα ΔΠΕ (βλέπε Παράρτημα 1). Επιπλέον, το ΔΠΕ 265[1] θεσπίζει ειδικές απαιτήσεις αναφορικά με την γνωστοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ενδέχεται να απαιτείται η γνωστοποίηση θεμάτων πλέον αυτών που απαιτούνται από το παρόν ή άλλα ΔΠΕ, βάσει νόμου ή κανονισμού, βάσει συμφωνίας με την οντότητα, ή από πρόσθετες υποχρεώσεις που έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη ανάθεση, όπως για παράδειγμα, από τα πρότυπα ενός εθνικού επαγγελματικού λογιστικού φορέα. Τίποτα στο παρόν ΔΠΕ δεν εμποδίζει τον ελεγκτή να γνωστοποιεί οποιαδήποτε άλλα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Αναφ: Παρ. Α33-Α36)

Ο ρόλος της επικοινωνίας

4. Το παρόν ΔΠΕ εστιάζει κυρίως στην επικοινωνία από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Παρόλα αυτά, η αποτελεσματική και αμφίδρομη επικοινωνία είναι σημαντική, βοηθώντας:

   (α) Τον ελεγκτή και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην κατανόηση θεμάτων που σχετίζονται με τον διενεργούμενο έλεγχο, και στην ανάπτυξη μιας εποικοδομητικής επαγγελματικής σχέσης. Η σχέση αυτή αναπτύσσεται, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή,

[1] ΔΠΕ 265, «*Κοινοποίηση ελλείψεων στις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και στη διοίκηση*».

(β) Τον ελεγκτή στην απόκτηση πληροφοριών από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση που χρειάζονται για τον έλεγχο. Για παράδειγμα, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση , μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, στον εντοπισμό των κατάλληλων πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων, και στην παροχή πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα, και

(γ) Τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκπλήρωση της ευθύνης τους να εποπτεύουν τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών, μειώνοντας έτσι τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

5. Αν και ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την γνωστοποίηση θεμάτων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ, η διοίκηση έχει επίσης ευθύνη να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα του ενδιαφέροντός τους. Η γνωστοποίηση από τον ελεγκτή δεν απαλλάσσει τη διοίκηση από αυτή την ευθύνη. Ομοίως, η επικοινωνία της διοίκησης με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση επί θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιεί ο ελεγκτής, δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ευθύνη γνωστοποίησης αυτών από πλευράς του. Η γνωστοποίηση αυτών των θεμάτων από τη διοίκηση μπορεί, ωστόσο, να επηρεάσει τη μορφή ή το χρόνο γνωστοποίησης του ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

6. Το να υπάρχει σαφής επικοινωνία των θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ είναι αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου. Τα ΔΠΕ, ωστόσο, δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελεί διαδικασίες ειδικά για να εντοπίσει οποιαδήποτε άλλα θέματα προς επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

7. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να περιορίζει την γνωστοποίηση ορισμένων θεμάτων από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να απαγορεύουν ειδικά την επικοινωνία, ή άλλη ενέργεια, που θα μπορούσε να βλάψει μια έρευνα από την αρμόδια αρχή για πράξη που είναι ή υπάρχουν υπόνοιες ότι είναι παράνομη. Σε κάποιες περιπτώσεις, η ενδεχόμενη αντίθεση μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας του ελεγκτή και των υποχρεώσεων επικοινωνίας μπορεί να είναι περίπλοκη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να λάβει νομική συμβουλή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2016.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να επικοινωνεί με σαφήνεια προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, και μια σύνοψη του σχεδιασμένου εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου,

(β) Να αποκτά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο,

(γ) Να επισημαίνει έγκαιρα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικά και σχετικά με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών, και

(δ) Να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

Ορισμοί

10. Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση – Το πρόσωπο(α) ή ο οργανισμός(οί) (π.χ., ένας θεματοφύλακας) αρμόδια για την επίβλεψη της στρατηγικής κατεύθυνσης και των υποχρεώσεων λογοδοσίας της οντότητας. Η αρμοδιότητα αυτή περιλαμβάνει την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. Για κάποιες οντότητες και δικαιοδοσίες, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να περιλαμβάνονται μέλη της διοίκησης όπως, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης μιας οντότητας του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, ή πρόσωπο που είναι ιδιοκτήτης με διευθυντικό ρόλο. Αναφορά για διαφοροποιήσεις στις δομές διακυβέρνησης γίνεται στις παραγράφους Α1-Α8

(β) *Διοίκηση*– Το(α) πρόσωπο(α) με εκτελεστικές ευθύνες για τη διενέργεια των λειτουργιών της οντότητας. Για κάποιες οντότητες και δικαιοδοσίες, η διοίκηση περιλαμβάνει μερικούς ή όλους εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση όπως, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης, ή πρόσωπο που είναι ιδιοκτήτης με διευθυντικό ρόλο.

Απαιτήσεις

Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση

11. Ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίσει το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. (Αναφ: Παρ. Α1-Α4)

Επικοινωνία με υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση

12. Εάν ο ελεγκτής επικοινωνεί με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση όπως, για παράδειγμα, με την επιτροπή ελέγχου, ή με ένα πρόσωπο, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει εάν χρειάζεται επιπροσθέτως να επικοινωνεί με το σώμα διακυβέρνησης. (Αναφ: Παρ. Α5-Α7)

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας

13. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας όπως, για παράδειγμα, σε μια μικρή επιχείρηση όπου ένας μόνος ιδιοκτήτης διοικεί την οντότητα και κανένας άλλος δεν έχει ρόλο διακυβέρνησης. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν τα θέματα που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΕ γνωστοποιούνται στο(α) πρόσωπο(α) με ευθύνες διοίκησης, και το(α) ίδιο(α) πρόσωπο(α) έχει(ουν) επίσης ευθύνες διακυβέρνησης, τα θέματα δεν χρειάζεται να γνωστοποιηθούν εκ νέου στο(α) ίδιο(α) πρόσωπο(α) στα πλαίσια του ρόλου του(ς) στη διακυβέρνηση. Τα θέματα αυτά αναφέρονται στην παράγραφο 16(γ). Ο ελεγκτής παρόλα αυτά πρέπει να βεβαιωθεί ότι η επικοινωνία με το(α) πρόσωπο(α) που έχει(ουν) διοικητικές ευθύνες καλύπτει επαρκώς την ενημέρωση όλων εκείνων με τους οποίους ο ελεγκτής σε κάθε άλλη περίπτωση θα επικοινωνούσε λόγω του ρόλου τους στη διακυβέρνηση. (Αναφ: Παρ. Α8)

Θέματα προς επικοινωνία

Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

14. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αναφέροντας, μεταξύ άλλων, ότι:

(α) Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση με την εποπτεία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και

(β) Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τις ευθύνες τους. (Αναφ: Παρ. Α9-Α10)

Σχεδιασμός εύρους και χρονοδιαγράμματος ελέγχου

15. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια σύνοψη του σχεδιασμού του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, περιλαμβανομένων και των σημαντικών κινδύνων που έχει εντοπίσει. (Αναφ: Παρ. Α11-Α16)

Σημαντικά ευρήματα του ελέγχου

16. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση: (Αναφ: Παρ. Α17 – Α18)

(α) Τις απόψεις του αναφορικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά περίπτωση, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξηγήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γιατί θεωρεί ότι μια σημαντική λογιστική πρακτική, που είναι αποδεκτή από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικών αναφορών, δεν είναι η πλέον κατάλληλη για τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας. (Αναφ: Παρ. Α19 – Α20)

(β) Τις σημαντικές δυσκολίες, εάν υπήρξαν, που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Αναφ: Παρ. Α21)

(γ) Εκτός της περίπτωσης που όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας:

(i) τα σημαντικά θέματα, αν υπήρξαν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και αποτέλεσαν αντικείμενο επικοινωνίας, προφορικής ή γραπτής, με τη διοίκηση, και (Αναφ: Παρ. Α22)

(ii) τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητά ο ελεγκτής, και

(δ) Περιστάσεις που επηρεάζουν τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, εάν υπήρξαν, και (Αναφ: Παρ. Α23-25)

(ε) Τυχόν άλλα θέματα που ανέκυψαν από τον έλεγχο και, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικά για την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. (Αναφ: Παρ. Α26-Α28)

Ανεξαρτησία του ελεγκτή

17. Στην περίπτωση εισηγμένων οντοτήτων, ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα εξής:

(α) Μια δήλωση ότι η ομάδα ανάθεσης και όποια άλλα απασχολούμενα στη ελεγκτική εταιρία πρόσωπα απαιτείται, η ίδια η ελεγκτική εταιρία και, όπου αυτό έχει εφαρμογή, το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρίας έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν στην ανεξαρτησία, και

(i) Όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα μεταξύ της ελεγκτικής εταιρίας, του δικτύου της ελεγκτικής εταιρίας και της οντότητας που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία. Εδώ μπορεί να περιλαμβάνονται οι συνολικές αμοιβές που χρεώνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται από τη ελεγκτική εταιρία και το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρίας στην οντότητα και τις οντότητες που ελέγχονται από αυτή. Οι αμοιβές αυτές πρέπει να κατηγοριοποιούνται κατάλληλα ώστε να βοηθούν τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκτίμηση της επίπτωσης των υπηρεσιών επί της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, και

(ii) Τα σχετικά μέτρα προστασίας που έχουν εφαρμοστεί για την εξάλειψη των εντοπισμένων απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη ελάττωσή τους σε ένα αποδεκτό επίπεδο. (Αναφ: Παρ. Α29-Α32)

Διαδικασία επικοινωνίας

Θέσπιση διαδικασίας επικοινωνίας

18. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη μορφή, το χρονοδιάγραμμα και το αναμενόμενο, σε γενικές γραμμές, περιεχόμενο της επικοινωνίας. (Αναφ: Παρ. Α37-Α45)

Μορφές επικοινωνίας

19. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί εγγράφως στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα σημαντικά ευρήματα του ελέγχου εάν, κατά την επαγγελματική του κρίση, η προφορική επικοινωνία δεν θα ήταν επαρκής. Οι έγγραφες επικοινωνίες, δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν όλα τα θέματα που ανέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Αναφ: Παρ. Α46-Α48)

20. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί εγγράφως προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα σχετικά με την ανεξαρτησία του, όταν απαιτείται από την παράγραφο 17.

Χρόνος επικοινωνίας

21. Ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έγκαιρη βάση. (Αναφ: Παρ. Α49-Α50)

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας

22. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ αυτού και των Υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ήταν επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου. Εάν δεν ήταν, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις τυχόν επιπτώσεις επί της εκτίμησής του περί των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και επί της δυνατότητας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, και να προβεί στις ενδεδειγμένες ενέργειες. (Αναφ: Παρ. Α51-Α53)

Τεκμηρίωση

23. Όπου η γνωστοποίηση των θεμάτων που απαιτείται από το παρόν ΔΠΕ γίνεται προφορικά, ο ελεγκτής θα πρέπει να τα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου, καθώς και το πότε και σε ποιους αυτά γνωστοποιήθηκαν. Όταν η γνωστοποίηση είναι έγγραφη, ο ελεγκτής θα πρέπει να τηρεί ένα αντίγραφο της γνωστοποίησης ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου[2]. (Αναφ: Παρ. Α54)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 11)

Α1. Οι δομές διακυβέρνησης ποικίλουν κατά δικαιοδοσία και κατά οντότητα, αντανακλώντας επιρροές τέτοιες όπως τα διαφορετικά πολιτιστικά και νομικά υπόβαθρα καθώς και το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά ιδιοκτησίας. Για παράδειγμα:

- Σε ορισμένες δικαιοδοσίες υπάρχει ένα εποπτικό συμβούλιο (εν όλω ή εν μέρει μη εκτελεστικό) το οποίο είναι νομικά ξεχωριστό από το εκτελεστικό (διοικητικό) συμβούλιο (δομή με σύστημα «συμβουλίου δύο βαθμίδων»). Σε άλλες δικαιοδοσίες, τόσο οι εποπτικές όσο και οι εκτελεστικές λειτουργίες

[2] ΔΠΕ 230, «*Τεκμηρίωση Ελέγχου*», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

αποτελούν νομική ευθύνη ενός μοναδικού, ή ενιαίου, συμβουλίου (δομή με σύστημα «συμβουλίου μιας βαθμίδας»).

- Σε ορισμένες οντότητες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση κατέχουν θέσεις που είναι αναπόσπαστο μέρος της νομικής δομής της οντότητας, όπως για παράδειγμα, οι διευθυντές της εταιρείας. Σε άλλες, όπως για παράδειγμα σε ορισμένες κυβερνητικές οντότητες, ένα όργανο που δεν είναι μέρος της οντότητας είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της ορθής και νόμιμης διακυβέρνησης.

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποιοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση είναι διαφορετικά πρόσωπα.

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για την έγκριση[3] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας (σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση έχει αυτή την ευθύνη).

Α2. Στις περισσότερες οντότητες, διακυβέρνηση είναι η συλλογική ευθύνη ενός σώματος διακυβέρνησης, όπως ένα διοικητικό συμβούλιο, ένα εποπτικό συμβούλιο, εταίροι, ιδιοκτήτες, μια επιτροπή διοίκησης, ένα κυβερνητικό συμβούλιο, θεματοφύλακες, ή ισοδύναμα πρόσωπα. Σε ορισμένες μικρότερες οντότητες, εντούτοις, ένα άτομο μπορεί να είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της ορθής και νόμιμης διακυβέρνησης , όπως για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης – διευθυντής όπου δεν υπάρχουν άλλοι ιδιοκτήτες, ή ένας μόνος θεματοφύλακας. Όταν η διακυβέρνηση είναι συλλογική ευθύνη, μια υποομάδα όπως μια επιτροπή ελέγχου ή ακόμη κι ένα άτομο, μπορεί να επιφορτισθούν με συγκεκριμένα καθήκοντα ώστε να συνδράμουν το σώμα διακυβέρνησης στην εκπλήρωση των ευθυνών του. Εναλλακτικά, μια υποομάδα ή ένα άτομο μπορεί να έχουν ειδικές, νομικά προσδιορισμένες ευθύνες που διαφέρουν από εκείνες του σώματος διακυβέρνησης.

Α3. Τέτοια ποικιλομορφία σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν το παρόν ΔΠΕ να καθορίσει για όλους τους ελέγχους το(α) πρόσωπο(α) στο(α) οποίο(α) ο ελεγκτής θα γνωστοποιεί συγκεκριμένα θέματα. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) πρέπει να επικοινωνεί μπορεί να μην εντοπίζονται ευκρινώς, είτε από το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο είτε από τις συνθήκες της συγκεκριμένης ανάθεσης ελέγχου, όπως για παράδειγμα, οντότητες στις οποίες η δομή διακυβέρνησης δεν είναι τυπικά καθορισμένη, όπως ορισμένες οικογενειακές οντότητες, ορισμένοι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και ορισμένες κυβερνητικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να συζητήσει και να συμφωνήσει με το αναθέτον μέρος το(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. Η κατανόηση που αποκτά ο ελεγκτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)[4] για τη δομή και τις διαδικασίες διακυβέρνησης της οντότητας παίζει ρόλο στο να αποφασίσει με ποιον θα επικοινωνεί. Το κατάλληλο

[3] Όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α63 του ΔΠΕ 700, «*Διαμόρφωση γνώμης και έκδοση έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων*», το να έχει κάποιος την ευθύνη της έγκρισης σε αυτό το πλαίσιο σημαίνει να έχει την εξουσία να συμπεράνει ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί.

[4] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «*Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της*».

πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το θέμα που πρόκειται να γνωστοποιηθεί.

A4. Το ΔΠΕ 600 περιλαμβάνει ειδικά θέματα προς γνωστοποίηση από ελεγκτές ομίλων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση[5]. Όταν η οντότητα ανήκει σε όμιλο, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) επικοινωνεί ο ελεγκτής της οντότητας εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης και το θέμα προς γνωστοποίηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποιες οντότητες ενός ομίλου μπορεί να ασκούν ίδιες δραστηριότητες στα πλαίσια ίδιου συστήματος δικλείδων εσωτερικού ελέγχου και να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πρακτικές. Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση των οντοτήτων αυτών είναι τα ίδια πρόσωπα (για παράδειγμα, κοινό διοικητικό συμβούλιο), ο ελεγκτής μπορεί να αποφύγει επαναλήψεις αν, για σκοπούς επικοινωνίας, καλύψει όλες τις οντότητες ταυτόχρονα.

Επικοινωνία με υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 12)

A5. Όταν ο ελεγκτής εξετάζει το ενδεχόμενο επικοινωνίας με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, μπορεί να λάβει υπόψη του θέματα όπως:

- Οι ευθύνες της υποομάδας και του σώματος διακυβέρνησης, αντίστοιχα.
- Η φύση του θέματος που πρόκειται να γνωστοποιηθεί.
- Οι σχετικές νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις.
- Εάν η υποομάδα έχει την εξουσία να αναλάβει δράση σε σχέση με τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται, και μπορεί να παράσχει περαιτέρω πληροφορίες και εξηγήσεις που ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται.

A6. Προκειμένου να αποφασίσει εάν υπάρχει πρόσθετη ανάγκη για γνωστοποίηση πληροφοριών, σε πλήρη ή σε συνοπτική μορφή, προς το σώμα διακυβέρνησης, ο ελεγκτής μπορεί να επηρεαστεί από την εκτίμησή του για το πόσο αποτελεσματικά και κατάλληλα η υποομάδα γνωστοποιεί τις σχετικές πληροφορίες στο σώμα διακυβέρνησης. Ο ελεγκτής μπορεί, κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης, να καταστήσει σαφές ότι, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, διατηρεί το δικαίωμα να επικοινωνεί απευθείας με το σώμα διακυβέρνησης.

A7. Επιτροπές ελέγχου (ή παρόμοιες υποομάδες με διαφορετικά ονόματα) υπάρχουν σε πολλές δικαιοδοσίες. Παρά τις διαφορές στην εκάστοτε εξουσία που διαθέτουν και στον τρόπο λειτουργίας τους, η επικοινωνία με την επιτροπή ελέγχου, όπου υφίσταται, έχει καταστεί κύριο στοιχείο της επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Οι αρχές καλής διακυβέρνησης υποδηλώνουν ότι:

- Ο ελεγκτής θα καλείται να συμμετέχει τακτικά στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου.

[5] ΔΠΕ 600, «*Ειδικά Θέματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού μέρους)*», παράγραφος 49.

- Ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου και, κατά περίπτωση, τα άλλα μέλη της επιτροπής ελέγχου, θα έχουν περιοδική επαφή με τον ελεγκτή.

- Η επιτροπή ελέγχου θα συναντά τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης σε ετήσια βάση τουλάχιστον.

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας (Αναφ: Παρ.13)

A8. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας και ο τρόπος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων επικοινωνίας τροποποιείται για να λάβει υπ’ όψη την υπάρχουσα κατάσταση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επικοινωνία με το(α) πρόσωπο(α) που φέρει(ουν) διοικητικές ευθύνες μπορεί να μην επιτρέπει την επαρκή ενημέρωση όλων εκείνων με τους οποίους, ως υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής, υπό διαφορετικές συνθήκες, θα επικοινωνούσε.. Για παράδειγμα, σε μια εταιρεία όπου όλα τα διοικητικά μέλη εμπλέκονται με τη διοίκηση της οντότητας, ορισμένα από αυτά (για παράδειγμα, ένα μέλος που είναι υπεύθυνος μάρκετινγκ) μπορεί να μην είναι ενήμερα για σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν με άλλο διοικητικό μέλος (για παράδειγμα, με τον υπεύθυνο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων).

Θέματα προς επικοινωνία

Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (Αναφ: Παρ.14)

A9. Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων συχνά περιλαμβάνονται στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία που καταγράφει τους συμφωνημένους όρους της ανάθεσης[6]. Νόμος, κανονισμός ή η ίδια η δομή διακυβέρνησης της οντότητας μπορεί να απαιτεί τη συμφωνία των όρων ανάθεσης μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και του ελεγκτή. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις, η παροχή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ενός αντιγράφου αυτής της επιστολής ανάθεσης ή άλλης κατάλληλης μορφής έγγραφης συμφωνίας μπορεί να είναι ο ενδεδειγμένος τρόπος γνωστοποίησης σε αυτούς θεμάτων όπως:

- Η ευθύνη του ελεγκτή για τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, που αποσκοπεί στην έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου, τα θέματα που απαιτείται από τα ΔΠΕ να γνωστοποιούνται, περιλαμβάνουν σημαντικά θέματα που προέκυψαν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κατά την εποπτεία τους επί της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών.

- Το γεγονός ότι τα ΔΠΕ δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάσει διαδικασίες με στόχο τον εντοπισμό συμπληρωματικών θεμάτων προς γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

[6] Βλέπε παράγραφο 10 του ΔΠΕ 210, «*Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου*»

- Σε περίπτωση εφαρμογής του ΔΠΕ 701[7], οι ευθύνες του ελεγκτή να καθορίσει και να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του.

- Κατά περίπτωση, η ευθύνη του ελεγκτή για γνωστοποίηση ειδικών θεμάτων που είτε απαιτούνται από νόμο ή κανονισμό, είτε απορρέουν από συμφωνία με την οντότητα είτε λόγω πρόσθετων υποχρεώσεων εφαρμοστέων στην ανάθεση, όπως για παράδειγμα τα πρότυπα ενός εγχώριου επαγγελματικού φορέα λογιστικής.

Α10. Νόμος ή κανονισμός, συμφωνία με την οντότητα ή πρόσθετες υποχρεώσεις εφαρμοστέες στην ανάθεση μπορεί να προβλέπουν ευρύτερη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, (α) μια συμφωνία με την οντότητα μπορεί να προβλέπει την γνωστοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων που προκύπτουν από παρεχόμενες υπηρεσίες, εκτός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, από μια ελεγκτική εταιρία ή το δίκτυό της, ή (β) η εντολή ελέγχου προς έναν ελεγκτή οντότητας του δημόσιου τομέα μπορεί να απαιτεί την γνωστοποίηση θεμάτων που υπέπεσαν στην αντίληψη του ελεγκτή, ως αποτέλεσμα άλλης εργασίας, όπως ελέγχων απόδοσης.

Σχεδιασμός εύρους και χρονοδιαγράμματος ελέγχου (Αναφ: Παρ. 15)

Α11. Η επικοινωνία αναφορικά με το σχεδιασμό του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου μπορεί:

(α) Να βοηθήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο να κατανοήσουν καλύτερα τα αποτελέσματα της εργασίας του ελεγκτή, να συζητήσουν θέματα κινδύνου και την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με τον ελεγκτή, και να εντοπίσουν οποιεσδήποτε περιοχές στις οποίες μπορούν να ζητήσουν από τον ελεγκτή να προβεί σε πρόσθετες διαδικασίες, και

(β) Να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να κατανοήσει καλύτερα την οντότητα και το περιβάλλον της.

Α12. Η γνωστοποίηση σημαντικών κινδύνων που εντοπίζονται από τον ελεγκτή βοηθά τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο να κατανοήσουν τέτοια θέματα και γιατί αυτά απαιτούν ειδική μέριμνα κατά τον έλεγχο. Η γνωστοποίηση σοβαρών κινδύνων μπορεί να βοηθήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκπλήρωση της ευθύνης εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών.

Α13. Τα θέματα που γνωστοποιούνται μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε αυτοί οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος.

- Τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σκοπεύει να αντιμετωπίσει τις περιοχές τις οποίες έχει αξιολογήσει ως πλέον υψηλού κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.

[7] ΔΠΕ 701, «*Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*»

- Την προσέγγιση του ελεγκτή ως προς τις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο.

- Την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στα πλαίσια του ελέγχου[8].

- Τη φύση και την έκταση των εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή γνώσεων που απαιτούνται για την εκτέλεση των προγραμματισμένων διαδικασιών ελέγχου ή την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ειδήμονα από πλευράς του ελεγκτή[9].

- Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, οι προκαταρκτικές απόψεις του ελεγκτή σχετικά με θέματα που μπορεί να χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο και ως εκ τούτου μπορεί να αποτελέσουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου.

Α14. Άλλα θέματα σχεδιασμού που μπορεί να ενδείκνυνται για συζήτηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν:

- Όταν η οντότητα διαθέτει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, τον τρόπο με τον οποίο οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνεργαστούν με εποικοδομητικό και συμπληρωματικό τρόπο, συμπεριλαμβάνοντας την τυχόν σχεδιαζόμενη χρήση του έργου της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τη φύση και έκταση της τυχόν σχεδιαζόμενης άμεσης συμμετοχής των εσωτερικών ελεγκτών[10].

- Τις απόψεις των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για:

  - Το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) στη δομή διακυβέρνησης της οντότητας με το οποίο θα επικοινωνούν.

  - Τον καταμερισμό των ευθυνών μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και της διοίκησης.

  - Τους στόχους και τις στρατηγικές της οντότητας καθώς και τους σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να οδηγήσουν σε ουσιώδη σφάλματα.

  - Τα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς και για τις τυχόν περιοχές για τις οποίες ζητούν τη διενέργεια πρόσθετων διαδικασιών.

  - Σημαντικές γνωστοποιήσεις προς τις ρυθμιστικές αρχές.

---

[8] ΔΠΕ 320, «*Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και τη διενέργεια ενός ελέγχου*».

[9] Βλέπε ΔΠΕ 620, «*Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή*»

[10] ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο), «*Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών*», παράγραφος 18, και ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013), «*Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών*», παράγραφος 31.

- o Άλλα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι μπορεί να επηρεάσουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

- Τη στάση, τη γνώση και τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με (α) τις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και τη σημασία αυτών για την οντότητα, περιλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβλέπουν την αποτελεσματικότητα των δικλείδων εσωτερικού ελέγχου, και (β) τον εντοπισμό ή την πιθανότητα απάτης.

- Τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με εξελίξεις στα λογιστικά πρότυπα, στις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης, στους χρηματιστηριακούς κανόνες και σε συναφή θέματα.

- Την ανταπόκριση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε προηγούμενες επικοινωνίες με τον ελεγκτή.

A15. Αν και η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή να σχεδιάσει το εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, δεν αλλάζει την αποκλειστική ευθύνη του ελεγκτή να καθορίσει τη συνολική στρατηγικής και το σχέδιο ελέγχου, περιλαμβανομένων της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των αναγκαίων διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

A16 Κατά την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το σχεδιαζόμενο εύρος και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, πρέπει να λαμβάνεται η δέουσα επιμέλεια ώστε να μην διακυβεύεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που ορισμένοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Για παράδειγμα, η γνωστοποίηση της φύσης και του χρονοδιαγράμματος λεπτομερών διαδικασιών του ελέγχου μπορεί να μειώσει την αποτελεσματικότητα των εν λόγω διαδικασιών, καθιστώντας τις πολύ προβλέψιμες.

Σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 16)

A17. Η γνωστοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει την αναζήτηση περαιτέρω πληροφοριών από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση , για τη συμπλήρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια αντίληψη των γεγονότων και των περιστάσεων αναφορικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα.

A18. Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, οι απαιτούμενες από την παράγραφο 16 γνωστοποιήσεις, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθώς και η απαιτούμενη από την παράγραφο 15 επικοινωνία των σημαντικών κινδύνων που διαπιστώθηκαν από τον ελεγκτή, είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τον καθορισμό εκ μέρους του ελεγκτή των θεμάτων που απαίτησαν την ιδιαίτερη προσοχή του και, ως εκ τούτου, μπορεί να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου[11].

---

[11] ΔΠΕ 701, παράγραφοι 9-10.

Σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών (Αναφ: Παρ. 16(α))

Α19. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως επιτρέπουν στην οντότητα να προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις αναφορικά με λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, όπως, για παράδειγμα, σ τη χρήση βασικών παραδοχών όταν η οντότητα προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις για τις οποίες υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα επιμέτρησης. Επιπλέον, νομικά, ρυθμιστικά ή και πλαίσια χρηματοοικονομικών αναφορών μπορεί να απαιτούν γνωστοποίηση περίληψης των σημαντικών λογιστικών αρχών ή αναφορά σε «σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις» ή «σημαντικές λογιστικές αρχές και μεθόδους», για τον εντοπισμό και την παροχή πρόσθετων πληροφοριών στους χρήστες αναφορικά με τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή περίπλοκες κρίσεις της διοίκησης κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Α20. Ως αποτέλεσμα, οι απόψεις του ελεγκτή σχετικά με τις υποκειμενικές πτυχές των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, στα πλαίσια εκτέλεσης των καθηκόντων τους ως προς την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. Για παράδειγμα, αναφορικά με τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο Α19, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να ενδιαφέρονται για το πως αξιολόγησε ο ελεγκτής την επάρκεια των γνωστοποιήσεων για την αβεβαιότητα που εμπεριέχουν εκτιμήσεις που σχετίζονται με λογιστικές αποτιμήσεις οι οποίες δημιουργούν σημαντικούς κινδύνους. Η ανοικτή και εποικοδομητική επικοινωνία σχετικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας μπορεί, επίσης, να περιλαμβάνει σχολιασμό για την αποδοχή των σημαντικών λογιστικών πρακτικών. Το Παράρτημα 2 προσδιορίζει θέματα που μπορεί να περιλαμβάνονται σε αυτή την επικοινωνία.

Σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Αναφ: Παρ. 16 (β))

Α21. Οι σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:

- Σημαντικές καθυστερήσεις εκ μέρους της διοίκησης, μη διαθεσιμότητα του προσωπικού της οντότητας ή απροθυμία της διοίκησης να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στον ελεγκτή ώστε να εκτελέσει τις ελεγκτικές διαδικασίες.

- Αδικαιολόγητα σύντομος χρόνος εντός του οποίου πρέπει να ολοκληρωθεί ο έλεγχος.

- Απρόσμενα εκτεταμένη προσπάθεια που απαιτήθηκε για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

- Μη διαθεσιμότητα αναμενόμενων πληροφοριών.

- Περιορισμοί που επιβλήθηκαν στον ελεγκτή από τη διοίκηση.

- Απροθυμία της διοίκησης να προβεί σε εκτίμηση ή να επεκτείνει την εκτίμησή της για την δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας, σε περίπτωση που της ζητήθηκε.

Σε ορισμένες περιστάσεις, τέτοιες δυσκολίες μπορεί να συνιστούν περιορισμό του εύρους ελέγχου που οδηγεί σε τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή[12].

Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν, ή για τα οποία πραγματοποιήθηκε έγγραφη επικοινωνία με την διοίκηση (Αναφ: Παρ. 16(γ)(i))

Α22. Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν ή για τα οποία πραγματοποιήθηκε έγγραφη επικοινωνία με τη διοίκηση μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:

- Σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του έτους.
- Επιχειρηματικές συνθήκες που επηρεάζουν την οντότητα, και επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές που μπορεί να επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Ανησυχίες σχετικά με διαβουλεύσεις της διοίκησης με άλλους λογιστές για λογιστικά ή ελεγκτικά θέματα.
- Συζητήσεις ή έγγραφη επικοινωνία, στα πλαίσια αρχικού ή επαναλαμβανόμενου διορισμού του ελεγκτή, αναφορικά με λογιστικές πρακτικές, εφαρμογή προτύπων ελέγχου, ή αμοιβές για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες.
- Σημαντικά θέματα για τα οποία υπήρχε διαφωνία με τη διοίκηση, εκτός από αρχικές διαφορές απόψεων που οφείλονται σε ελλιπή στοιχεία ή σε προκαταρκτικές πληροφορίες, και οι οποίες διαφορές επιλύονται μεταγενέστερα, με τη λήψη, από πλευράς ελεγκτή, πρόσθετων σχετικών στοιχείων ή πληροφοριών.

Περιστάσεις που επηρεάζουν τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 16(δ))

Α23. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμφωνήσει τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση , όπως αρμόζει[13]. Οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης ελέγχου απαιτείται να καταγράφονται σε μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία και να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, αναφορά στην αναμενόμενη μορφή και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή[14]. Όπως επεξηγείται στην παράγραφο Α9, όταν οι όροι της ανάθεσης δεν συμφωνούνται κατ’ ευθείαν με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση , ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ένα αντίγραφο της επιστολής ανάθεσης, προκειμένου να τους γνωστοποιήσει θέματα που σχετίζονται με τον έλεγχο. Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 16 (δ) έχει ως στόχο να ενημερώσει τους

[12] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «*Τροποποιήσεις στη γνώμη στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*».

[13] ΔΠΕ 210, παράγραφος 9

[14] ΔΠΕ 210, παράγραφος 10

υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναφορικά με περιστάσεις κατά τις οποίες η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενό της, ή μπορεί να περιλαμβάνει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε.

Α24. Οι περιστάσεις στις οποίες ο ελεγκτής οφείλει ή άλλως κρίνει αναγκαίο να συμπεριλάβει πρόσθετες πληροφορίες στην έκθεσή του σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και για τις οποίες απαιτείται η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση , περιλαμβάνουν περιπτώσεις που:

- Ο ελεγκτής αναμένει να τροποποιήσει τη γνώμη στην έκθεση ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[15].
- Υπάρχει αναφορά περί ουσιώδους αβεβαιότητας αναφορικά με την δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[16].
- Γνωστοποιούνται τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701[17].
- Ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίο να συμπεριλάβει παράγραφο με επικεφαλίδα «Έμφαση Θέματος» ή παράγραφο με επικεφαλίδα «Άλλο Θέμα» σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)[18] ή υποχρεούται να το πράξει από άλλα ΔΠΕ.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, προσχέδιο της έκθεσης του, ώστε να διευκολυνθεί η συζήτηση για το πως τα θέματα αυτά θα αντιμετωπιστούν στην έκθεσή του.

Α25. Στις σπάνιες περιπτώσεις που ο ελεγκτής δεν προτίθεται να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ο ελεγκτής οφείλει να συζητήσει την πρόθεσή του αυτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προκειμένου να τους ενημερώσει για την εκτίμησή του σχετικά με την πιθανότητα και τη σοβαρότητα μιας σημαντικής απειλής κατά της προσωπικής του ασφάλειας[19]. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις περιπτώσεις όπου επιλέγει να μην συμπεριλάβει την περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή στο σώμα της έκθεσής του, όπως επιτρέπεται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)[20].

Άλλα σημαντικά θέματα σχετικά με τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών (Αναφ: Παρ. 16(ε))

[15] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 30
[16] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «*Συνέχιση δραστηριότητας*», παράγραφος 25 (δ)
[17] ΔΠΕ 701, παράγραφος 17
[18] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «*Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»*, παράγραφος 12
[19] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 45 και Α58
[20] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 40

Α26. Το ΔΠΕ 300[21] επισημαίνει ότι, ως αποτέλεσμα απροσδόκητων γεγονότων ή αλλαγών στις συνθήκες, ή στα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται ως αποτέλεσμα των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου και, ως εκ τούτου, να προκύψει αναθεωρημένος σχεδιασμός της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, με βάση την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τέτοια θέματα στα πλαίσια, για παράδειγμα, επικαιροποίησης των αρχικών συζητήσεων σχετικά με το σχεδιαζόμενο εύρος και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου.

Α27. Άλλα σημαντικά θέματα που ανακύπτουν από τον έλεγχο και τα οποία έχουν άμεσο ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως προς την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών, μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως ουσιώδη σφάλματα ή ουσιώδεις ασυνέπειες σε πληροφορίες που συνοδεύουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις που διορθώθηκαν.

Α28. Στο βαθμό που δεν έχουν ήδη αντιμετωπιστεί στα πλαίσια των παραγράφων 16 (α) - (δ) και το συναφές επεξηγηματικό υλικό, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την ανάγκη γνωστοποίησης άλλων θεμάτων που να συζητήθηκαν με ή να λήφθηκαν υπ' όψη από το πρόσωπο που διενήργησε την επισκόπηση δικλείδων ποιότητας, αν είχε ορισθεί τέτοιος ρόλος, σύμφωνα με το ΔΠΕ 220[22].

Ανεξαρτησία του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 17)

Α29. Ο ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται με τις σχετικές με αναθέσεις ελέγχων οικονομικών καταστάσεων υποχρεώσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία[23].

Α30. Οι σχέσεις, τυχόν άλλα θέματα, καθώς και τα μέτρα προστασίας προς γνωστοποίηση, ποικίλλουν ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, αλλά, σε γενικές γραμμές, καλύπτουν:

(α) Απειλές κατά της ανεξαρτησίας, οι οποίες μπορεί να κατηγοριοποιηθούν ως: απειλές λόγω προσωπικού συμφέροντος, απειλές λόγω αυτοεπισκόπησης, απειλές λόγω συνηγορίας, απειλές λόγω οικειότητας και απειλές λόγω εκφοβισμού, και

(β) Μέτρα προστασίας που έχουν θεσπιστεί από το επάγγελμα, από τη νομοθεσία ή από κανονισμούς, μέτρα προστασίας εντός της οντότητας, και μέτρα προστασίας από τα συστήματα και τις διαδικασίες της ίδιας της ελεγκτικής εταιρείας.

Α31. Οι σχετικές υποχρεώσεις δεοντολογίας ή νομοθεσία ή κανονισμοί μπορεί επίσης να εξειδικεύουν την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε περιστάσεις όπου έχουν διαπιστωθεί παραβιάσεις των υποχρεώσεων ανεξαρτησίας.

---

[21] ΔΠΕ 300, «*Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων*», παράγραφος Α13

[22] Βλέπε παραγράφους 19-22 και Α23-Α32 του ΔΠΕ 220, «*Δικλείδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*»

[23] ΔΠΕ 200 «*Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου*», παράγραφος 14.

Για παράδειγμα, ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (IESBA Code) απαιτεί ο ελεγκτής να κοινοποιεί εγγράφως προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κάθε τυχόν παραβίαση καθώς και οποιαδήποτε ενέργεια που η ελεγκτική εταιρεία πραγματοποίησε ή προτίθεται να πραγματοποιήσει[24].

A32. Οι απαιτήσεις επικοινωνίας που σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και οι οποίες έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εισηγμένων οντοτήτων μπορεί επίσης να είναι σχετικές στην περίπτωση ορισμένων άλλων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που μπορεί να είναι σημαντικού δημοσίου συμφέροντος επειδή, για παράδειγμα, έχουν μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα συμφεροντούχων καθώς και λόγω της φύσης και του μεγέθους της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Παραδείγματα τέτοιων οντοτήτων περιλαμβάνουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και ταμεία παροχών συνταξιοδότησης) και άλλες οντότητες όπως τα φιλανθρωπικά ιδρύματα. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υπάρχουν καταστάσεις όπου η επικοινωνία σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να μην έχει ενδιαφέρον, όπως, για παράδειγμα, σε περιπτώσεις που όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ενημερωθεί για τα σχετικά δεδομένα μέσω των διοικητικών τους δραστηριοτήτων. Αυτό είναι ιδιαίτερα πιθανό όταν η οντότητα διοικείται από τον ιδιοκτήτη, και η ελεγκτική εταιρία του ελεγκτή και το δίκτυό της δεν έχουν ιδιαίτερη επαφή με την οντότητα πέρα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Συμπληρωματικά θέματα (Αναφ: Παρ. 3)

A33. Η εποπτεία της διοίκησης από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνει το να εξασφαλίζουν ότι η οντότητα σχεδιάζει, υλοποιεί και τηρεί κατάλληλες εσωτερικές δικλείδες όσον αφορά στην αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών, στην αποτελεσματικότητα και στην επάρκεια των λειτουργιών και στη συμμόρφωση με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

A34. Σε γνώση του ελεγκτή μπορεί να περιέλθουν συμπληρωματικά θέματα, που να μην σχετίζονται απαραιτήτως με την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά, παρά ταύτα, να είναι πιθανόν σημαντικά για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στα πλαίσια άσκησης εποπτείας επί της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας ή των υποχρεώσεων της οντότητας που σχετίζονται με τη λογοδοσία. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, σημαντικά θέματα που αφορούν σε δομές ή διαδικασίες διακυβέρνησης, καθώς και σημαντικές αποφάσεις ή ενέργειες της ανώτερης διοίκησης που στερούνται κατάλληλης εξουσιοδότησης.

A35. Για να διαπιστωθεί εάν και κατά πόσο θα γνωστοποιηθούν συμπληρωματικά θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά, σε επίπεδο διοίκησης που αρμόζει ιεραρχικά, τέτοια θέματα που περιήλθαν σε γνώση του, εκτός εάν δεν είναι ενδεδειγμένο να το πράξει υπό τις εκάστοτε περιστάσεις.

A36. Εάν γνωστοποιείται συμπληρωματικό θέμα, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι:

[24] ΒλέπεΤμήμα 290.39-49 του Κώδικα του ΣΔΠΔΕΛ (IESBA), που αντιμετωπίζει την παραβίαση της ανεξαρτησίας.

(α) Ο εντοπισμός και η γνωστοποίηση τέτοιων θεμάτων είναι δευτερεύουσας σημασίας ως προς το σκοπό του ελέγχου, ο οποίος είναι η διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων,

(β) Δεν διενεργήθηκαν άλλες διαδικασίες σε σχέση με το θέμα, εκτός από εκείνες που ήταν απαραίτητες για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, και

(γ) Δεν διενεργήθηκαν διαδικασίες προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχουν άλλα τέτοια θέματα.

Η διαδικασία επικοινωνίας

Θέσπιση της διαδικασίας επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 18)

Α37. Η σαφής γνωστοποίηση των ευθυνών του ελεγκτή, του σχεδιασμένου εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, καθώς και του αναμενόμενου, σε γενικές γραμμές, περιεχομένου της επικοινωνίας, βοηθά στο να τεθούν οι βάσεις για μια αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία.

Α38. Θέματα που μπορεί επίσης να συνεισφέρουν σε μια αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία περιλαμβάνουν συζήτηση αναφορικά με:

- Το σκοπό της επικοινωνίας. Όταν ο σκοπός είναι σαφής, ο ελεγκτής και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι ευκολότερο να έχουν αμοιβαία κατανόηση των σχετικών ζητημάτων, καθώς και των αναμενόμενων ενεργειών που προκύπτουν από τη διαδικασία επικοινωνίας.

- Τη μορφή της επικοινωνίας.

- Το(α) πρόσωπο(α) από την ομάδα ανάθεσης και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα οποία θα επικοινωνούν σχετικά με συγκεκριμένα θέματα.

- Την προσδοκία του ελεγκτή ότι η επικοινωνία θα είναι αμφίδρομη, καθώς και ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θα γνωστοποιούν στον ελεγκτή θέματα που θεωρούν σχετικά με τον έλεγχο, για παράδειγμα, στρατηγικές αποφάσεις που μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, υποψίες για ή τη διαπίστωση απάτης, καθώς και προβληματισμούς για την ακεραιότητα ή την επάρκεια της ανώτερης διοίκησης.

- Τη διαδικασία για την ανάληψη ενεργειών επί θεμάτων που γνωστοποιήθηκαν από τον ελεγκτή και την ενημέρωση αυτού.

- Τη διαδικασίας για την ανάληψη ενεργειών επί θεμάτων που γνωστοποιήθηκαν από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και την ενημέρωση αυτών.

Α39. Η διαδικασία επικοινωνίας θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του μεγέθους και της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, του τρόπου με τον οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση λειτουργούν, καθώς και των απόψεων του ελεγκτή για τη σημασία των θεμάτων προς γνωστοποίηση.

Δυσκολία στη θέσπιση αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας μπορεί να υποδηλώνει ότι η επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής για το σκοπό του ελέγχου (βλέπε παράγραφο Α52).

Ειδικά ζητήματα για μικρότερες οντότητες

Α40. Στην περίπτωση ελέγχων μικρότερων οντοτήτων, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί με λιγότερο δομημένο τρόπο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από ότι στην περίπτωση εισηγμένων ή μεγαλύτερων οντοτήτων.

Επικοινωνία με τη διοίκηση

Α41. Πολλά θέματα μπορεί να συζητούνται με τη διοίκηση κατά τη συνήθη πορεία ενός ελέγχου, περιλαμβανομένων θεμάτων που σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ απαιτείται να γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση . Οι συζητήσεις αυτές αναγνωρίζουν την εκτελεστική ευθύνη της διοίκησης για την εκτέλεση των λειτουργιών της οντότητας και, ιδιαίτερα, την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α42. Πριν από την γνωστοποίηση θεμάτων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά τα εν λόγω θέματα με τη διοίκηση, εκτός εάν αυτό δεν ενδείκνυται. Για παράδειγμα, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο να συζητά με τη διοίκηση ζητήματα που αφορούν στην επάρκεια ή στην ακεραιότητα της διοίκησης. Επιπρόσθετα της αναγνώρισης της εκτελεστικής ευθύνης της διοίκησης, με αυτές τις αρχικές συζητήσεις δύναται να αποσαφηνίζονται κάποια δεδομένα και θέματα, και δίνεται στη διοίκηση η ευκαιρία να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες κι επεξηγήσεις. Ομοίως, όταν η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά θέματα με τους εσωτερικούς ελεγκτές πριν επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Επικοινωνία με τρίτα μέρη

Α43. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί, είτε να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, είτε να επιθυμούν να παρέχουν σε τρίτα μέρη όπως, για παράδειγμα, σε τράπεζες ή σε ορισμένες ρυθμιστικές αρχές, αντίγραφα μιας έγγραφης γνωστοποίησης από τον ελεγκτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση σε τρίτα μέρη μπορεί να είναι παράνομη ή άλλως μη ενδεδειγμένη. Όταν μια έγγραφη γνωστοποίηση που έχει συνταχθεί για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση χορηγείται σε τρίτα μέρη, μπορεί να είναι σημαντικό, υπό τις εκάστοτε περιστάσεις, να ενημερώνονται τα τρίτα μέρη ότι η επικοινωνία δεν συντάχθηκε έχοντας αυτά κατά νου, αναφέροντας, για παράδειγμα, στην έγγραφη επικοινωνία προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση:

(α) Ότι η γνωστοποίηση έχει καταρτισθεί για αποκλειστική χρήση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και, όπου έχει εφαρμογή, από τη διοίκηση του ομίλου και τον ελεγκτή του ομίλου, και δεν πρέπει να βασίζονται σε αυτή τρίτα μέρη,

(β) Ότι ο ελεγκτής δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη έναντι τρίτων μερών, και

(γ) Οποιουσδήποτε περιορισμούς στη γνωστοποίηση ή διανομή σε τρίτα μέρη.

Α44. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή, βάσει νόμου ή κανονισμού, όπως, ενδεικτικά:

- Ενημερώνει ένα ρυθμιστικό σώμα ή ένα συντονιστικό όργανο για ορισμένα ζητήματα που γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, ο ελεγκτής έχει υποχρέωση όπως αναφέρει σφάλματα στις αρχές όταν η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση παραλείπουν να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες,

- Υποβάλλει αντίγραφα ορισμένων εκθέσεων που συντάσσονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προς αρμόδιους ρυθμιστικούς φορείς ή φορείς χρηματοδότησης, ή προς άλλα σώματα όπως μια κεντρική υπηρεσία στην περίπτωση ορισμένων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ή

- Μεριμνά όπως οι εκθέσεις που συντάσσονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση είναι δημόσια διαθέσιμες.

Α45. Ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται την εκ των προτέρων συγκατάθεση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, προτού παρέχει σε τρίτα μέρη αντίγραφα της έγγραφης επικοινωνίας του προς αυτούς, εκτός αν η διάθεση αυτών απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Μορφές επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 19)

Α46. Η αποτελεσματική επικοινωνία μπορεί να συνεπάγεται τυποποιημένες παρουσιάσεις και έγγραφες αναφορές, αλλά και πιο άτυπη επικοινωνία, περιλαμβανομένων συζητήσεων. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί θέματα πέραν αυτών που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και 20 είτε προφορικά είτε εγγράφως. Η έγγραφη επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει μια επιστολή ανάθεσης που υποβάλλεται προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α47. Εκτός από το πόσο σημαντικό είναι ένα συγκεκριμένο θέμα, η μορφή επικοινωνίας (για παράδειγμα, εάν η επικοινωνία θα γίνει προφορικά ή εγγράφως, ο βαθμός λεπτομέρειας ή συνοπτικότητας της επικοινωνίας, καθώς και το εάν η επικοινωνία θα γίνει με τυποποιημένο ή μη τρόπο) μπορεί να επηρεασθεί από παράγοντες όπως:

- Εάν η έκθεση του ελεγκτή θα περιλαμβάνει αναφορά στο θέμα. Για παράδειγμα, όταν τα καίρια θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να επικοινωνήσει εγγράφως τα θέματα που αξιολογήθηκαν ως καίρια θέματα ελέγχου.

- Εάν το θέμα έχει επιλυθεί ικανοποιητικά.

- Εάν η διοίκηση έχει ήδη γνωστοποιήσει το θέμα.

- Το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον των δικλείδων, και τη νομική μορφή της οντότητας.

- Στην περίπτωση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, το αν ο ελεγκτής ελέγχει επιπλέον και τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού της οντότητας.

- Νομικές υποχρεώσεις. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η έγγραφη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, απαιτείται σε μορφή που υπαγορεύεται από την εγχώρια νομοθεσία.

- Οι προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων των συνεννοήσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνία με τον ελεγκτή.

- Την έκταση των συνεχιζόμενων επαφών και του διαλόγου, που ο ελεγκτής έχει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

- Εάν υπήρξαν σημαντικές μεταβολές στη σύνθεση των μελών ενός σώματος διακυβέρνησης.

Α48. Όταν ένα σημαντικό θέμα συζητείται με ένα συγκεκριμένο μέλος των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, όπως, για παράδειγμα, με τον πρόεδρο μιας επιτροπής ελέγχου, μπορεί να ενδείκνυται για τον ελεγκτή να συνοψίσει το θέμα σε μεταγενέστερες επικοινωνίες, ώστε όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση να έχουν πλήρη και ισορροπημένη ενημέρωση.

Χρόνος επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 21)

Α49. Η έγκαιρη επικοινωνία καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου συμβάλλει στην επίτευξη ενός εύρωστου αμφίδρομου διαλόγου μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και του ελεγκτή. Ωστόσο, ο κατάλληλος χρόνος για επικοινωνία θα ποικίλλει με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Οι σχετικές περιστάσεις περιλαμβάνουν τη σπουδαιότητα και τη φύση του θέματος, καθώς και τις ενέργειες που αναμένεται ν’ αναληφθούν από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα:

- Επικοινωνία που αφορά σε θέματα σχεδιασμού μπορεί συχνά να γίνεται σε αρχικό στάδιο της ανάθεσης ελέγχου, και, σε περίπτωση πρώτης ανάθεσης, στα πλαίσια της συμφωνίας των όρων ανάθεσης.

- Μπορεί να ενδείκνυται η γνωστοποίηση μιας σημαντικής δυσκολίας που ανέκυψε κατά τη διάρκεια του ελέγχου το συντομότερο δυνατό, εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν τη δυνατότητα να βοηθήσουν τον ελεγκτή να την ξεπεράσει, ή εάν είναι πιθανό η δυσκολία αυτή να οδηγήσει σε τροποποιημένη γνώμη. Ομοίως, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί προφορικά το ταχύτερο δυνατόν με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλείδες που έχει εντοπίσει, πριν τις επικοινωνήσει εγγράφως όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 265[25].

- Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί προκαταρκτικές του απόψεις περί καίριων θεμάτων ελέγχου, όταν συζητείται ο σχεδιασμός του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου (βλέπε παράγραφο Α13), και ο ελεγκτής μπορεί επίσης να έχει συχνότερη

[25] ΔΠΕ 265, παράγραφοι 9 και Α14.

επικοινωνία ώστε να συζητά περαιτέρω τέτοια θέματα όταν γνωστοποιεί τα σημαντικά ελεγκτικά ευρήματα.

- Επικοινωνία σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να ενδείκνυται να γίνει στα πλαίσια σημαντικών αξιολογήσεων σχετικά με απειλές κατά της ανεξαρτησίας και των σχετικών μέτρων προστασίας, όπως για παράδειγμα, κατά την αποδοχή μιας ανάθεσης για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και στα πλαίσια της τελικής συζήτησης.

- Η τελική συζήτηση μπορεί, επίσης, να είναι η κατάλληλη στιγμή για να γνωστοποιηθούν ευρήματα του ελέγχου, περιλαμβανομένων των απόψεων του ελεγκτή σχετικά με τις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας.

- Όταν ελέγχονται οικονομικές καταστάσεις τόσο γενικού όσο και ειδικού σκοπού, μπορεί να ενδείκνυται ο χρονικός συντονισμός των επικοινωνιών.

Α50. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν το χρόνο της επικοινωνίας περιλαμβάνουν:

- Το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον δικλείδων, και τη νομική μορφή της ελεγχόμενης οντότητας.

- Κάθε νομική υποχρέωση όπως γνωστοποιούνται ορισμένα θέματα εντός συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος.

- Οι προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων των συνεννοήσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνία με τον ελεγκτή.

- Ο χρόνος κατά τον οποίο ο ελεγκτής εντοπίζει ορισμένα θέματα. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να μην εντοπίσει ένα συγκεκριμένο θέμα (για παράδειγμα, μη συμμόρφωση με νόμο) εγκαίρως για τη λήψη προληπτικών ενεργειών, αλλά η γνωστοποίηση του θέματος μπορεί να επιτρέψει την ανάληψη διορθωτικών ενεργειών.

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 22)

Α51 Ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να σχεδιάσει συγκεκριμένες διαδικασίες για να υποστηρίξει την αξιολόγηση της αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ αυτού και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Αντ’ αυτού, η αξιολόγηση μπορεί να βασίζεται σε παρατηρήσεις που προκύπτουν από ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες εκτελούνται για άλλους σκοπούς. Τέτοιες παρατηρήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Την καταλληλότητα και επικαιρότητα των ενεργειών που γίνονται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως απάντηση σε θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή. Στις περιπτώσεις που σημαντικά θέματα τα οποία τέθηκαν σε προηγούμενες επικοινωνίες δεν έχουν αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά, μπορεί να ενδείκνυται ο ελεγκτής να διερευνήσει το γιατί δεν έγιναν οι κατάλληλες ενέργειες και να θέσει πάλι το θέμα. Έτσι αποφεύγεται ο κίνδυνος να δοθεί η εντύπωση ότι ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι το θέμα έχει αντιμετωπιστεί επαρκώς ή ότι δεν είναι πλέον σημαντικό.

- Την εντύπωση ειλικρινούς στάσης των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά την επικοινωνία τους με τον ελεγκτή.

- Την προθυμία και τη δυνατότητα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση να συναντώνται με τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης.

- Την εντύπωση που δίνουν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ως προς τις ικανότητές τους στο να κατανοούν πλήρως θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή, όπως για παράδειγμα, το βαθμό στον οποίο διερευνούν επιμελώς τα θέματα και εξετάζουν τις συστάσεις που τους γίνονται.

- Τη δυσκολία στο να υπάρξει αμοιβαία κατανόηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τη μορφή, το χρόνο και το εκτιμώμενο, σε βασικές γραμμές, περιεχόμενο της επικοινωνίας.

- Την εντύπωση ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, όταν όλοι ή κάποιοι απ’ αυτούς εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, αντιλαμβάνονται πώς θέματα που συζητήθηκαν με τον ελεγκτή επηρεάζουν τις ευρύτερες ευθύνες τους για τη διακυβέρνηση, καθώς επίσης τις ευθύνες τους για τη διοίκηση.

- Το εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ικανοποιεί τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Α52. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 4, η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία βοηθά τόσο τον ελεγκτή όσο και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περαιτέρω, το ΔΠΕ 315 (αναθεωρημένο) προσδιορίζει τη συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ως στοιχείο του περιβάλλοντος δικλείδων της οντότητας , περιλαμβανομένης της συνεργασίας τους με τον εσωτερικό έλεγχο, εάν υπάρχει, και με τους εξωτερικούς ελεγκτέςδικλεί[26]. Τυχόν ανεπαρκής αμφίδρομη επικοινωνία μπορεί να υποδηλώνει ένα μη ικανοποιητικό περιβάλλον δικλείδων και να επηρεάσει την εκτίμηση του ελεγκτή περί των κινδύνων για ουσιώδη σφάλματα. Υπάρχει επίσης κίνδυνος ο ελεγκτής να μην έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Α53. Εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής και η κατάσταση αυτή δεν μπορεί να επιλυθεί, ο ελεγκτής μπορεί να προβεί σε ενέργειες όπως:

- Τροποποίηση της γνώμης του στη βάση περιορισμού του εύρους ελέγχου.

- Λήψη νομικής συμβουλής για τις συνέπειες εναλλακτικών ενεργειών.

- Επικοινωνία με τρίτα μέρη (για παράδειγμα, έναν ρυθμιστικό φορέα), ή σε υψηλότερο επίπεδο δομής διακυβέρνησης που να είναι εκτός της οντότητας, όπως οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (για παράδειγμα, οι μέτοχοι σε μια γενική συνέλευση), ή ο αρμόδιος υπουργός μιας κυβέρνησης ή το κοινοβούλιο σε περιβάλλον δημόσιου τομέα.

---

[26] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος Α77.

- Απεμπλοκή από την ανάθεση, όταν αυτή είναι δυνατή βάσει ισχύοντος νόμου ή κανονισμού.

Τεκμηρίωση (Αναφ: Παρ. 23)

Α54. Η τεκμηρίωση προφορικής επικοινωνίας μπορεί να περιλαμβάνει αντίγραφο των πρακτικών που καταρτίσθηκαν από την οντότητα, το οποίο και μπορεί να τηρείται ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου, όταν η επικοινωνία έχει καταγραφεί ορθά σ’ αυτά.

Παράρτημα 1
(Αναφ: Παρ. 3)

Ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1 (ISQC 1) και άλλων ΔΠΕ (ISAs) που αναφέρονται στις επικοινωνίες με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Αυτό το παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους στο ΔΠΔΠ 1[27] και σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν επικοινωνία ειδικών θεμάτων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο κατάλογος αυτός δεν υποκαθιστά την ανάγκη μελέτης των απαιτήσεων των ΔΠΕ και του σχετικού υλικού εφαρμογής και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού αυτών.

- ΔΠΔΠ 1, «*Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών*» - παράγραφος 30(α)

- ΔΠΕ 240, «*Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*» - παράγραφοι 21, 38(γ)(i) και 40-42

- ΔΠΕ 250, «Μελέτη *νόμων και κανονισμών κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*» - παράγραφοι 14, 19 και 22-24

- ΔΠΕ 265, «*Κοινοποίηση ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση*» - παράγραφος 9

- ΔΠΕ 450, «*Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου*» - παράγραφοι 12-13

- ΔΠΕ 505, «*Εξωτερικές επιβεβαιώσεις*» - παράγραφος 9

- ΔΠΕ 510, «*Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης*» - παράγραφος 7

- ΔΠΕ 550, «*Συνδεδεμένα μέρη*» - παράγραφος 27

- ΔΠΕ 560, «*Μεταγενέστερα γεγονότα*» - παράγραφοι 7(β) - (γ), 10(α), 13(β), 14(α) και 17

- ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «*Συνέχιση δραστηριότητας*» - παράγραφος 25

- ΔΠΕ 600, «*Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)*» - παράγραφος 49

- ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο), «*Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών*» - παράγραφος 18, ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), «*Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών*» - παράγραφοι 20 και 31

- ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «*Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων*» - παράγραφος 45

---

[27] ΔΠΔΠ 1, «*Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών*».

- ΔΠΕ 701, «*Γνωστοποίηση βασικών θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*» - παράγραφος 17
- ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «*Τροποποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*» - παράγραφοι 12, 14, 23 και 30
- ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «*Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*» - παράγραφος 12
- ΔΠΕ 710 (Αναθεωρημένο), «*Συγκριτικές πληροφορίες – αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις*» - παράγραφος 18
- ΔΠΕ 720, «*Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις*» - παράγραφοι 10, 13 και 16

Παράρτημα 2

(Αναφ: Παρ. 16 (α), A19 – A20)

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών

Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 16(α), και συζητείται στις παραγράφους A19-A20, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως είναι τα ακόλουθα:

Λογιστικές αρχές

- Η καταλληλότητα των λογιστικών αρχών για τις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη εξισορρόπησης του κόστους παροχής πληροφοριών με τα πιθανά οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Όταν υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές λογιστικές αρχές, η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει τον εντοπισμό των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζονται από την επιλογή των σημαντικών λογιστικών αρχών, καθώς και πληροφορίες σχετικά με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από παρόμοιες οντότητες.

- Η αρχική επιλογή και οι αλλαγές σημαντικών λογιστικών αρχών, περιλαμβανομένης της εφαρμογής νέων λογιστικών ανακοινώσεων. Η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει: την επίπτωση ου χρόνου και της μεθόδου υιοθέτησης που θα επιλεγούν για αλλαγή μιας λογιστικής αρχής στα τρέχοντα και τα μελλοντικά κέρδη της οντότητας, καθώς και το χρόνο που θα επιλεγεί για αλλαγή σε λογιστικές αρχές σε σχέση με αναμενόμενες νέες λογιστικές ανακοινώσεις.

- Οι επιπτώσεις σημαντικών λογιστικών αρχών που αφορούν σε αμφιλεγόμενες ή σε νέες περιοχές (ή λογιστικών αρχών που αφορούν αποκλειστικά σ’ έναν κλάδο, ιδιαίτερα όταν υπάρχει έλλειψη επίσημης καθοδήγησης ή συναίνεσης επί του θέματος).

- Η επίδραση του χρόνου πραγματοποίησης συναλλαγών σε σχέση με την περίοδο στην οποία λογιστικοποιούνται.

Λογιστικές εκτιμήσεις

- Για στοιχεία για τα οποία οι εκτιμήσεις είναι σημαντικές, ορισμένα από τα θέματα που θίγονται στο ΔΠΕ 540[28], περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

  - Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει τέτοιου είδους συναλλαγές, γεγονότα και συνθήκες, που μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη οι λογιστικές εκτιμήσεις να λογιστικοποιηθούν ή να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις.

  - Αλλαγές στις περιστάσεις, που μπορεί να οδηγήσουν σε νέες λογιστικές εκτιμήσεις ή στην ανάγκη αναθεώρησης των υφιστάμενων.

---

[28] ΔΠΕ 540, «*Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικές γνωστοποιήσεις*».

- o Εάν η απόφαση της διοίκησης να λογιστικοποιήσει ή μη τις λογιστικές εκτιμήσεις στις οικονομικές της καταστάσεις, είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- o Εάν υπήρξε ή θα έπρεπε να υπάρξει αλλαγή στις μεθόδους διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων από την προηγούμενη περίοδο, και, αν ναι, γιατί, όπως επίσης και την επίπτωση των λογιστικών εκτιμήσεων επί των προηγούμενων περιόδων.
- o Τη διαδικασία της διοίκησης για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων (π.χ., όταν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ένα μοντέλο), συμπεριλαμβανομένου του αν η επιλεγμένη βάση επιμέτρησης για τη λογιστική εκτίμηση είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- o Εάν οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για την ανάπτυξη της λογιστικής εκτίμησης είναι λογικές.
- o Την πρόθεση και τη δυνατότητα της διοίκησης να προβεί σε συγκεκριμένες ενέργειες που απαιτούνται για να υποστηριχθεί η λογικότητα των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν και η ορθή εφαρμογή του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- o Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- o Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.
- o Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές ή εναλλακτικά αποτελέσματα και ο λόγος που τα έχει απορρίψει, ή πως αλλιώς η διοίκηση έχει αντιμετωπίσει, κατά τη διενέργεια μιας λογιστικής εκτίμησης, την αβεβαιότητα αυτής.
- o Την επάρκεια των γνωστοποιήσεων περί της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις

- Οι παράμετροι που λήφθηκαν υπ’ όψη και οι κρίσεις που έγιναν κατά τη διαμόρφωση ιδιαίτερα ευαίσθητων γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με θέματα αναγνώρισης εσόδων, αποδοχών, δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας, μεταγενέστερων γεγονότων και ενδεχόμενων θεμάτων).
- Η συνολική ουδετερότητα, συνέπεια και σαφήνεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά θέματα

- Η πιθανή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις σημαντικών κινδύνων, ανοιχτών θεμάτων και αβεβαιοτήτων, όπως εκκρεμείς δικαστικές διενέξεις, που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

- Η έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από σημαντικές συναλλαγές που δεν είναι στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της οντότητας, ή που, για οποιονδήποτε άλλο λόγο, μοιάζουν ασυνήθεις. Η επικοινωνία αυτή μπορεί να τονίζει:
  - Τα μη επαναλαμβανόμενα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.
  - Την έκταση στην οποία τέτοιες συναλλαγές γνωστοποιούνται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.
  - Εάν οι συναλλαγές αυτές φαίνεται να έχουν σχεδιαστεί για να επιτευχθεί συγκεκριμένος λογιστικός ή φορολογικός χειρισμός, ή για συγκεκριμένο νομικό ή ρυθμιστικό σκοπό.
  - Εάν η μορφή των εν λόγω συναλλαγών φαίνεται υπερβολικά περίπλοκη ή όταν έχουν ληφθεί εκτεταμένες συμβουλές σχετικά με τη διάρθρωση της συναλλαγής.
  - Τις περιπτώσεις που η διοίκηση δίνει μεγαλύτερη έμφαση στην ανάγκη για συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό από ότι στα οικονομικά δεδομένα της συναλλαγής.
- Οι παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, περιλαμβανομένου του που βασίζεται η οντότητα για τον καθορισμό των περιόδων ωφέλιμης ζωής των ενσώματων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η επικοινωνία μπορεί να εξηγήσει πώς επελέγησαν οι παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες και πώς εναλλακτικές επιλογές θα είχαν επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις.
- Η επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων όπως, για παράδειγμα, η διόρθωση σφαλμάτων που αυξάνουν τα δημοσιοποιούμενα κέρδη, αλλά όχι εκείνων που τα μειώνουν.

ΕΛΤΕ

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Συνέχιση της Δραστηριότητας

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)
ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη συνέχιση της δραστηριότητας και τις συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α1)

Λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας

2. Σύμφωνα με τη λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται βάσει της παραδοχής ότι η οντότητα έχει τη δυνατότητα να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της για το προβλεπτό μέλλον. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καταρτίζονται σύμφωνα με τη λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τις επιχειρηματικές της λειτουργίες, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή, από το να το πράξει. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο η λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας μπορεί να έχει ενδιαφέρον ή όχι (για παράδειγμα, η βάση της συνέχισης της δραστηριότητας είναι αδιάφορη για ορισμένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε φορολογική βάση σε ορισμένες δικαιοδοσίες). Όταν ενδείκνυται η χρήση λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καταχωρούνται βάσει του ότι η οντότητα θα είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. (Αναφ. παρ. Α2)

Ευθύνη για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της

3. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιέχουν ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, καθώς και πρότυπα αναφορικά με ζητήματα που πρέπει να εξεταστούν και γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 1 απαιτεί από τη διοίκηση να προβαίνει σε εκτίμηση της ικανότητας συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας[1]. Οι λεπτομερείς απαιτήσεις αναφορικά με την ευθύνη της διοίκησης να εκτιμά την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και οι σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί επίσης να προβλέπονται από νόμο ή κανονισμό.

4. Σε άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Παρόλα αυτά, εφόσον η λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας είναι θεμελιώδης αρχή

[1] ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 25-26.

για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί η διοίκηση να εκτιμά την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, έστω και αν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση για να το πράξει.

5. Η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας περιλαμβάνει την άσκηση κρίσης, σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, αναφορικά με ενδογενώς αβέβαιη μελλοντική έκβαση γεγονότων ή συνθηκών. Οι ακόλουθοι παράγοντες είναι σχετικοί για την κρίση αυτή:

- Ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με την έκβαση ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνεται σημαντικά όσο μακρύτερα στο μέλλον προκύπτει ένα γεγονός ή μια συνθήκη ή μια έκβαση. Για το λόγο αυτό, τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή εκτίμηση της διοίκησης καθορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται η διοίκηση να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες.

- Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας, η φύση και οι συνθήκες των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, καθώς και ο βαθμός στον οποίο επηρεάζεται από εξωτερικούς παράγοντες, επηρεάζουν την κρίση αναφορικά με την έκβαση των γεγονότων ή των συνθηκών.

- Οποιαδήποτε κρίση για το μέλλον βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά το χρόνο που η κρίση πραγματοποιείται. Μεταγενέστερα γεγονότα μπορεί να οδηγήσουν σε έκβαση που να μην είναι συνεπής με κρίσεις που ήταν εύλογες κατά το χρόνο που έγιναν.

Ευθύνες του ελεγκτή

6. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και να συμπεραίνει αναφορικά με το εάν ενδείκνυται η χρήση της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για να συμπεραίνει εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Η ευθύνη αυτή υφίσταται ακόμα και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση για τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

7. Ωστόσο, όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 200[2], οι ενδεχόμενες επιπτώσεις ενδογενών περιορισμών επί της ικανότητας του ελεγκτή να εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να προκαλέσουν τη διακοπή της δραστηριότητας μιας οντότητας. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να προβλέψει τέτοια μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες. Συνεπώς, η απουσία οποιασδήποτε αναφοράς σε αβεβαιότητα συνέχισης της

[2] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφοι Α53- Α54.

δραστηριότητας στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορεί να εκλαμβάνεται ως εγγύηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητάς της.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και να συμπεράνει αναφορικά με το εάν ενδείκνυται η χρήσης της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,

(β) Να εξάγει συμπέρασμα βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, και

(γ) Να συντάξει την έκθεσή του σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

10. Όταν εκτελούνται διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)[3], ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Στα πλαίσια αυτά, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει εάν η διοίκηση έχει ήδη διενεργήσει προκαταρκτική εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, και: (Αναφ. παρ. Α3-Α6)

(α) Εάν μια τέτοια εκτίμηση έχει διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την εκτίμηση με τη διοίκηση και να καθορίσει εάν η διοίκηση έχει εντοπίσει γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της και, εάν ναι, τα σχέδια της διοίκησης για την αντιμετώπιση αυτών, ή

(β) Εάν μια τέτοια εκτίμηση δεν έχει ακόμα διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση τη βάση για τη σκοπούμενη χρήση της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας και να θέσει ερωτήματα στη διοίκηση για το εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες τέτοια, που ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

---

[3] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 5.

11. Ο ελεγκτής πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. (Αναφ. παρ. Α7)

Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. (Αναφ. παρ. Α8-Α10, Α12-Α13).

13. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ο ελεγκτής πρέπει να καλύπτει την ίδια περίοδο με αυτή που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για τη διενέργεια της εκτίμησής της, όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή από νόμο ή κανονισμό εάν αυτός καθορίζει μεγαλύτερη περίοδο. Εάν η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της καλύπτει περίοδο μικρότερη των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων που ορίζεται στο ΔΠΕ 560[4], ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση την επέκταση της περιόδου εκτίμησης τουλάχιστον στους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία αυτή. (Αναφ. παρ. Α11-Α13).

14. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η εκτίμηση της διοίκησης περιλαμβάνει όλες τις σχετικές πληροφορίες οι οποίες είναι σε γνώση του ελεγκτή ως αποτέλεσμα του ελέγχου του.

Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης

15. Ο ελεγκτής πρέπει να θέσει ερωτήματα στη διοίκηση αναφορικά με τη γνώση αυτής για γεγονότα ή συνθήκες πέρα από την περίοδο εκτίμησης της διοίκησης που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. (Αναφ. παρ. Α14-Α15)

Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες

16. Εάν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να καθορίσει εάν υπάρχει ή όχι ουσιώδης αβεβαιότητα η οποία να σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (εφεξής αναφερόμενη ως «ουσιώδης αβεβαιότητα»), μέσω της εκτέλεσης πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένης της εξέτασης παραγόντων που μετριάζουν την ουσιώδη αβεβαιότητα. Αυτές οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν: (Αναφ. παρ. Α16)

[4] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφος 5(α).

(α) Αίτημα προς τη διοίκηση να διενεργήσει την εκτίμησή της για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, όταν αυτή δεν έχει διενεργηθεί.

(β) Αξιολόγηση των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες που σχετίζονται με την εκτίμησή της για τη συνέχιση της δραστηριότητας, εάν η έκβαση αυτών των σχεδίων είναι πιθανό να βελτιώσει την κατάσταση και εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις. (Αναφ. παρ. Α17)

(γ) Όταν η οντότητα έχει διενεργήσει μια πρόβλεψη ταμειακών ροών, και η ανάλυση της πρόβλεψης είναι σημαντικός παράγοντας για την εξέταση της μελλοντικής έκβασης γεγονότων ή συνθηκών στα πλαίσια της αξιολόγησης των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες: (Αναφ. παρ. Α18-Α19)

(i) Αξιολόγηση της αξιοπιστίας των υποκείμενων δεδομένων που παράχθηκαν για την κατάρτιση της πρόβλεψης, και

(ii) Διαπίστωση του εάν οι υποκείμενες παραδοχές της πρόβλεψης υποστηρίζονται επαρκώς.

(δ) Εξέταση του εάν, από την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση έκανε την εκτίμησή της, είναι διαθέσιμα τυχόν πρόσθετα γεγονότα ή πληροφορίες.

(ε) Αίτημα έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αναφορικά με τα σχέδια αυτών για μελλοντικές ενέργειες καθώς για τη σκοπιμότητα των σχεδίων αυτών. (Αναφ. παρ. Α20)

Συμπεράσματα ελεγκτή

17. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, βάσει των οποίων πρέπει να εξαχθεί συμπέρασμα, σχετικά με την καταλληλότητα χρήσης της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

18. Με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν, κατά την κρίση του, υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Ουσιώδης αβεβαιότητα υπάρχει όταν το μέγεθος της πιθανής επίδρασης και η πιθανότητα να συμβεί είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητη η κατάλληλη γνωστοποίηση της φύσης και των συνεπειών της αβεβαιότητας για: (Αναφ. παρ. Α21 – Α22)

(α) την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, ή

(β) να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση πλαισίου συμμόρφωσης.

Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες και υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

19. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. Α22 – Α23)

(α) γνωστοποιούν επαρκώς τα κύρια γεγονότα ή τις συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για το χειρισμό αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, και

(β) γνωστοποιούν με σαφήνεια ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες αλλά δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

20. Εάν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που ενδεχομένως δημιουργούν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, στα πλαίσια των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις για αυτά τα γεγονότα ή τις συνθήκες (Αναφ. παρ. Α24-Α25)

Συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή

Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη

21. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί βάσει της συνέχισης δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι ενδεδειγμένη, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει αρνητική γνώμη. (Αναφ. παρ. Α26-Α27)

Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

Γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις

22. Εάν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη χωρίς επιφύλαξη και η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ξεχωριστό τμήμα υπό τον τίτλο «Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας» ώστε: (Αναφ. παρ. Α28-Α31, Α34)

(α) να επιστήσει την προσοχή στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων, που γνωστοποιεί τα θέματα που ορίζονται στην παράγραφο 19, και

(β) να δηλώσει ότι αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες δείχνουν ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν έχει διαφοροποιηθεί σε σχέση με το θέμα αυτό.

Δεν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις

23. Εάν δεν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει: (Αναφ. παρ. Α32-Α34)

(α) να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[5], και

(β) στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη (αρνητική γνώμη)» της έκθεσής του, να δηλώσει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό.

Απροθυμία της διοίκησης να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της

24. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της όταν αυτό της ζητείται από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις συνέπειες για την έκθεσή του. (Αναφ. παρ. Α35)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

25. Εκτός και εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[6], ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γεγονότα ή συνθήκες που εντοπίζονται και τα οποία μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Αυτή η γνωστοποίηση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

(α) Το εάν τα γεγονότα ή οι συνθήκες συνιστούν ουσιώδη αβεβαιότητα,

(β) Το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης είναι ενδεδειγμένη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,

[5] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»
[6] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

(γ) Την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, και

(δ) Κατά περίπτωση, τις συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή.

Σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων

26. Εάν υπάρχει σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να διερευνήσει τους λόγους της καθυστέρησης. Εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η καθυστέρηση θα μπορούσε να αφορά σε γεγονότα ή συνθήκες που σχετίζονται με την εκτίμηση της συνέχισης δραστηριότητας, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εκείνες τις απαραίτητες πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 16, καθώς και να εξετάσει τις επιπτώσεις στο συμπέρασμά του αναφορικά με την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 18.

***

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ . (Αναφ. παρ. Α1)

Α1. Το ΔΠΕ 701[7] ασχολείται με τις ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του. Το ίδιο ΔΠΕ αναγνωρίζει ότι, όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701, θέματα που σχετίζονται με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της μπορεί να θεωρηθούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου κι εξηγεί ότι μια ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της είναι, από τη φύση τους, σημαντικότερα θέματα ελέγχου[8].

Λογιστική βάσει συνέχισης της δραστηριότητας (Αναφ. παρ. 2)

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α2. Η χρήση της λογιστικής βάσει συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση αφορά επίσης τις οντότητες δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 1 (ΔΛΠΔΤ 1) αντιμετωπίζει το θέμα της ικανότητας συνέχισης της δραστηριότητας[9] των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Κίνδυνοι ως προς τη συνέχιση της δραστηριότητας μπορεί να προκύψουν, σε περιπτώσεις όπου οντότητες δημοσίου τομέα λειτουργούν σε κερδοσκοπική βάση, όταν η κυβερνητική υποστήριξη μπορεί να ελαττωθεί ή να αρθεί, ή στην περίπτωση ιδιωτικοποίησης, αλλά τέτοιες περιπτώσεις δεν είναι περιοριστικές. Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα μιας οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της στο δημόσιο τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν περιπτώσεις όπου η οντότητα του δημοσίου

[7] ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση βασικών θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

[8] Βλέπε παραγράφους 15 και Α41 του ΔΠΕ 701

[9] ΔΛΠΔΤ 1, «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 38-41.

τομέα στερείται χρηματοδότησης για τη συνέχιση της ύπαρξής της ή όταν λαμβάνονται αποφάσεις πολιτικής που επηρεάζουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες από την οντότητα δημοσίου τομέα.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (Αναφ. παρ. 10)

Α3. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Αυτός ο κατάλογος δεν περιλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις, ούτε η ύπαρξη ενός ή περισσοτέρων από τα περιεχόμενά του σημαίνει ότι υπάρχει πάντα ουσιώδης αβεβαιότητα.

Χρηματοοικονομικά θέματα

- Καθαρές υποχρεώσεις ή καθαρές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Δανεισμός με σταθερούς όρους του οποίου πλησιάζει η ημερομηνία λήξης, χωρίς ρεαλιστική προοπτική ανανέωσης ή αποπληρωμής, ή υπέρμετρη εξάρτηση από βραχυπρόθεσμο δανεισμό για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Ενδείξεις άρσης της χρηματοοικονομικής υποστήριξης από πιστωτές.
- Αρνητικές λειτουργικές ταμειακές ροές υποδηλώνονται από τις ιστορικές ή από προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.
- Αρνητικοί βασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες
- Σημαντικές λειτουργικές ζημίες ή σημαντική υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ταμειακών ροών.
- Καθυστερήσεις ή διακοπή μερισμάτων.
- Αδυναμία πληρωμής των πιστωτών στις προβλεπόμενες ημερομηνίες.
- Αδυναμία συμμόρφωσης με τους όρους δανειακών συμβάσεων.
- Αλλαγή των όρων συναλλαγών με τους προμηθευτές από πίστωση σε εξόφληση με την παράδοση.
- Αδυναμία εξασφάλισης χρηματοδότησης για σημαντική ανάπτυξη νέου προϊόντος ή για άλλες σημαντικές επενδύσεις.

Λειτουργικά θέματα

- Προθέσεις της διοίκησης να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να διακόψει λειτουργίες της.

- Απώλεια βασικών μελών της διοίκησης χωρίς αντικατάσταση.
- Απώλεια κύριας αγοράς, βασικού (ών) πελάτη(τών), δικαιώματος χρήσης, άδειας ή βασικού(ών) προμηθευτή(τών).
- Εργασιακές δυσκολίες.
- Ελλείψεις σημαντικών προμηθειών / εφοδίων.
- Εμφάνιση ενός πολύ επιτυχημένου ανταγωνιστή.

Άλλα θέματα

- Μη συμμόρφωση με κεφαλαιακές ή άλλες κανονιστικές απαιτήσεις, όπως απαιτήσεις φερεγγυότητας ή ρευστότητας για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.
- Εκκρεμή νομικά ή κανονιστικά μέτρα εναντίον της οντότητας που μπορεί, εάν είναι επιτυχή, να έχουν ως αποτέλεσμα αξιώσεις που η οντότητα είναι απίθανο να είναι σε θέση να ικανοποιήσει.
- Αλλαγές νόμων ή κανονισμών ή κυβερνητικών πολιτικών που αναμένεται να επηρεάσουν αρνητικά την οντότητα.
- Ανασφάλιστες ή μερικά ασφαλισμένες καταστροφές, όταν προκύψουν.

Η σημασία τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί συχνά να μετριάζεται από άλλους παράγοντες. Για παράδειγμα, η επίδραση του ότι μια οντότητα αδυνατεί να πραγματοποιήσει τις κανονικές αποπληρωμές χρέους μπορεί να εξισορροπηθεί από σχέδια της διοίκησης να διατηρήσει επαρκείς ταμειακές ροές με εναλλακτικά μέσα, όπως με τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, με την αναδιάρθρωση της αποπληρωμής δανείων ή με την απόκτηση πρόσθετου κεφαλαίου. Ομοίως, η απώλεια ενός βασικού προμηθευτή μπορεί να μετριάζεται από τη διαθεσιμότητα κατάλληλης εναλλακτικής πηγής προμηθειών.

Α4. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που απαιτούνται από την παράγραφο 10 βοηθούν τον ελεγκτή να καθορίσει εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι πιθανό να αποτελεί σημαντικό θέμα, καθώς και τον αντίκτυπο αυτής στο σχεδιασμό του ελέγχου. Αυτές οι διαδικασίες επίσης επιτρέπουν πιο έγκαιρες συζητήσεις με τη διοίκηση, περιλαμβανομένης της συζήτησης των σχεδίων της διοίκησης και της επίλυσης οποιωνδήποτε εντοπισμένων θεμάτων συνέχισης της δραστηριότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Αναφ. παρ 10)

Α5. Το μέγεθος μιας οντότητας μπορεί να επηρεάσει την ικανότητά της να αντιστέκεται σε αρνητικές συνθήκες. Οι μικρές οντότητες ενδέχεται να μπορούν να ανταποκρίνονται γρήγορα στην εκμετάλλευση νέων ευκαιριών που παρουσιάζονται, αλλά μπορεί να στερούνται αποθεματικών για τη διατήρηση των λειτουργιών τους.

A6. Συνθήκες που αφορούν ιδιαίτερα τις μικρές οντότητες περιλαμβάνουν τον κίνδυνο οι τράπεζες και άλλοι δανειστές να παύσουν να υποστηρίζουν την οντότητα, καθώς και την πιθανή απώλεια ενός κύριου προμηθευτή, ενός μεγάλου πελάτη, ενός βασικού υπαλλήλου, ή του δικαιώματος λειτουργίας βάσει άδειας, του δικαιώματος χρήσης, ή άλλης νομικής συμφωνίας.

Παραμονή σε εγρήγορση καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες (Αναφ. παρ. 11)

A7. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να αναθεωρεί την εκτίμηση κινδύνου και να τροποποιεί ανάλογα τις επόμενες ελεγκτικές διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί όταν κατά τη διάρκεια του ελέγχου αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία επηρεάζουν την εκτίμηση κινδύνου[10]. Εάν γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας εντοπισθούν μετά τη διενέργεια των εκτιμήσεων κινδύνου, η εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μπορεί να χρειάζεται αναθεώρηση, επιπρόσθετα της εκτέλεσης των διαδικασιών της παραγράφου 16. Η ύπαρξη τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί επίσης να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών του ελεγκτή για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Το ΔΠΕ 330[11] θέτει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί αυτού του θέματος.

Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης

Εκτίμηση της διοίκησης, υποστηρικτική ανάλυση και αξιολόγηση του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 12)

A8. Η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της αποτελεί βασικό μέρος της εξέτασης από τον ελεγκτή της χρήσης, από τη διοίκηση, λογιστικής βάσει συνέχισης δραστηριότητας.

A9. Δεν είναι ευθύνη του ελεγκτή η διόρθωση της έλλειψης ανάλυσης από τη διοίκηση. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, η έλλειψη λεπτομερούς ανάλυσης από τη διοίκηση για τη υποστήριξη της εκτίμησής της μπορεί να μην εμποδίζει τον ελεγκτή να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, όταν υπάρχει ιστορικό κερδοφόρων λειτουργιών και άμεση πρόσβαση σε χρηματοοικονομικούς πόρους, η διοίκηση μπορεί να κάνει την εκτίμησή της χωρίς λεπτομερή ανάλυση. Σε αυτή την περίπτωση, η αξιολόγηση του ελεγκτή για το ενδεδειγμένο της εκτίμησης της διοίκησης μπορεί να γίνει χωρίς την εκτέλεση διαδικασιών λεπτομερούς αξιολόγησης, εάν οι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες είναι επαρκείς για να καταστήσουν ικανό τον ελεγκτή να εξάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

---

[10] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31.
[11] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

Α10. Σε άλλες περιστάσεις, η αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, όπως απαιτείται από την παράγραφο 12, μπορεί να περιλαμβάνει την αξιολόγηση της διαδικασίας που ακολούθησε η διοίκηση για να διενεργήσει την εκτίμησή της, τις παραδοχές επί των οποίων βασίσθηκε η εκτίμηση καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες και για το εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις.

Η περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Αναφ. παρ. 13)

Α11. Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή αξιολόγηση της διοίκησης προσδιορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται από τη διοίκηση να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες[12].

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Αναφ. παρ. 12-13)

Α12. Σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση μικρότερων οντοτήτων μπορεί να μην έχει καταρτίσει λεπτομερή εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, αλλά αντί αυτού μπορεί να βασίζεται στην εις βάθος γνώση της επιχείρησης και στις αναμενόμενες μελλοντικές προοπτικές. Ωστόσο, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ο ελεγκτής χρειάζεται να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Για μικρότερες οντότητες, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συζητά τη μεσοπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη χρηματοδότηση της οντότητας με τη διοίκηση, υπό την προϋπόθεση ότι οι θέσεις της διοίκησης μπορούν να υποστηρίζονται με επαρκή τεκμήρια και δεν είναι ασυνεπείς με την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα. Ως εκ τούτου, η απαίτηση της παραγράφου 13 από τον ελεγκτή να ζητά από τη διοίκηση να επεκτείνει την εκτίμησή της μπορεί, για παράδειγμα, να ικανοποιείται με συζήτηση, διερευνητικά ερωτήματα και επιθεώρηση της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης, όπως, για παράδειγμα, των παραγγελιών που έχει λάβει η οντότητα για μελλοντικές πωλήσεις, τις οποίες να αξιολογεί ως προς την δυνατότητα υλοποίησής τους ή, άλλως πως, ως προς την ουσία τους.

Α13. Η συνεχής υποστήριξη από τους ιδιοκτήτες–διευθυντές είναι συχνά σημαντική για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας μικρότερων οντοτήτων. Όταν μια μικρή οντότητα χρηματοδοτείται σε μεγάλο βαθμό από δανεισμό εκ του ιδιοκτήτη – διευθυντή, μπορεί να είναι σημαντικό τα κεφάλαια αυτά να μην εκλείψουν. Για παράδειγμα, η συνέχιση μιας μικρής οντότητας που αντιμετωπίζει δυσκολία στη χρηματοδότηση μπορεί να εξαρτάται από το να χορηγήσει ο ιδιοκτήτης – διευθυντής δάνεια μειωμένης εξασφάλισης στην οντότητα προς όφελος των τραπεζών ή άλλων πιστωτών, ή από το να στηρίξει ο ιδιοκτήτης–διευθυντής ένα δάνειο για την οντότητα παρέχοντας εγγύηση με δικά της προσωπικά περιουσιακά στοιχεία ως εξασφάλιση. Σε τέτοιες περιστάσεις ο ελεγκτής μπορεί να αποκτά κατάλληλα έγγραφα τεκμήρια για το δάνειο μειωμένης εξασφάλισης του ιδιοκτήτη-διευθυντή ή την εγγύηση. Όταν μια οντότητα εξαρτάται από πρόσθετη στήριξη του ιδιοκτήτη – διευθυντή, ο ελεγκτής μπορεί να αξιολογήσει την δυνατότητα του ιδιοκτήτη – διευθυντή να

[12] Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 1 καθορίζει αυτή ως μια περίοδο που πρέπει να είναι, χωρίς να περιορίζεται σε αυτό, τουλάχιστον δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου αναφοράς.

εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του σύμφωνα με τη συμφωνία στήριξης. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει έγγραφη επιβεβαίωση των όρων και των συνθηκών που συνδέονται με αυτή την στήριξη καθώς και των προθέσεων ή της αντίληψης του ιδιοκτήτη – διευθυντή ως προς την παρεχόμενη στήριξη.

Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης (Αναφ. παρ. 15)

Α14. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 11, ο ελεγκτής παραμένει σε εγρήγορση για την πιθανότητα να υπάρχουν γνωστά γεγονότα, προγραμματισμένα ή μη, ή συνθήκες που θα προκύψουν μετά από την περίοδο εκτίμησης που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση, τα οποία ενδέχεται να θέσουν υπό αμφισβήτηση το ενδεδειγμένο της χρήσης της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αφού ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με το αποτέλεσμα ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνει καθώς το γεγονός ή η συνθήκη εκτείνεται στο μέλλον, κατά την εξέταση γεγονότων ή συνθηκών που εκτείνονται στο μέλλον οι ενδείξεις θεμάτων συνέχισης της δραστηριότητας χρειάζεται να είναι σημαντικές, πριν ο ελεγκτής χρειαστεί να εξετάσει την περαιτέρω λήψη μέτρων. Εάν εντοπιστούν τέτοια γεγονότα ή συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να ζητήσει από τη διοίκηση να αξιολογήσει την ενδεχόμενη σοβαρότητα του γεγονότος ή της συνθήκης για την εκτίμησή της περί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Σε αυτές τις περιστάσεις εφαρμόζονται οι διαδικασίες της παραγράφου 16.

Α15. Εκτός από διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση, ο ελεγκτής δεν έχει ευθύνη να εκτελέσει οποιεσδήποτε άλλες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας μετά από την περίοδο που εκτιμήθηκε από τη διοίκηση, η οποία, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 13, θα ήταν τουλάχιστον δώδεκα μήνες από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες (Αναφ. παρ. 16)

Α16. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι σχετικές με την απαίτηση της παραγράφου 16 μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ανάλυση και συζήτηση με τη διοίκηση περί των ταμειακών ροών, των κερδών και άλλων σχετιζόμενων προβλέψεων.

- Ανάλυση και συζήτηση επί των τελευταίων διαθέσιμων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

- Μελέτη των όρων ομολογιακών και άλλων δανειακών συμφωνιών καθώς και εντοπισμός τυχόν παραβίασης αυτών.

- Μελέτη των πρακτικών συνεδριάσεων των μετόχων, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και των σχετικών επιτροπών για τυχόν αναφορές σε χρηματοδοτικές δυσκολίες.

- Διερευνητικά ερωτήματα προς το νομικό σύμβουλο της οντότητας αναφορικά με την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων καθώς και για το εύλογο των εκτιμήσεων της διοίκησης για την έκβασή τους και την εκτίμηση των χρηματοοικονομικών συνεπειών τους.

- Επιβεβαίωση της ύπαρξης, της νομιμότητας και της εκτελεσιμότητας συμφωνιών για παροχή ή διατήρηση χρηματοοικονομικής στήριξης από συνδεδεμένα και τρίτα μέρη, καθώς και εκτίμηση της χρηματοοικονομικής ικανότητας αυτών των μερών να παρέχουν πρόσθετα κεφάλαια.

- Αξιολόγηση των σχεδίων της οντότητας για το χειρισμό ανεκτέλεστων παραγγελιών πελατών.

- Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα για τον εντοπισμό εκείνων που είτε μειώνουν είτε άλλως επηρεάζουν την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

- Επιβεβαίωση της ύπαρξης, των όρων και της επάρκειας του δανεισμού.

- Απόκτηση και επισκόπηση εκθέσεων ρυθμιστικών ενεργειών.

- Καθορισμός της επάρκειας στήριξης τυχόν προγραμματισμένων διαθέσεων περιουσιακών στοιχείων.

Αξιολόγηση των σχεδίων μελλοντικών ενεργειών της διοίκησης (Αναφ. παρ. 16(β))

A17. Η αξιολόγηση των μελλοντικών σχεδίων της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση αναφορικά με τα σχέδιά της για μελλοντικές ενέργειες, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα, των σχεδίων της για ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, δανεισμού χρημάτων ή αναδιάρθρωσης χρέους, μείωσης ή καθυστέρησης δαπανών, ή αύξησης κεφαλαίου.

Περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Αναφ. παρ. 16(γ))

A18. Επιπρόσθετα των διαδικασιών που απαιτούνται στην παράγραφο 16(γ), ο ελεγκτής μπορεί να συγκρίνει:

- Τις χρηματοοικονομικές προβλέψεις για πρόσφατες παρελθούσες περιόδους με τα αντίστοιχα ιστορικά αποτελέσματα, και

- Τις χρηματοοικονομικές προβλέψεις για την τρέχουσα περίοδο με τα μέχρι σήμερα αποτελέσματα.

A19. Όταν οι παραδοχές της διοίκησης περιλαμβάνουν συνεχιζόμενη στήριξη από τρίτα μέρη, είτε μέσω δανείων μειωμένης εξασφάλισης, δεσμεύσεων για διατήρηση ή παροχή πρόσθετης χρηματοδότησης είτε εγγυήσεων, και αυτή η στήριξη είναι σημαντική για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, ίσως ο ελεγκτής χρειάζεται να εξετάσει μήπως ζητήσει έγγραφη επιβεβαίωση (περιλαμβανομένων των όρων και των συνθηκών) από αυτά τα τρίτα μέρη καθώς και να αποκτήσει τεκμήρια για τη δυνατότητά τους να παρέχουν τέτοια στήριξη.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Αναφ. παρ 16(ε))

Α20. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να λάβει συγκεκριμένες έγγραφες διαβεβαιώσεις, πέραν εκείνων που ορίζονται στην παράγραφο 16, για την υποστήριξη των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται σχετικά με τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες σε σχέση με την εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και τη δυνατότητα υλοποίησης αυτών των σχεδίων.

Συμπεράσματα ελεγκτή

Ουσιώδης αβεβαιότητα που συνδέεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (Αναφ. παρ. 18)

Α21. Η φράση «ουσιώδης αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται στο ΔΛΠ 1 κατά το σχολιασμό των αβεβαιοτήτων που σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε μερικά άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς η φράση «σημαντική αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται σε παρόμοιες περιστάσεις.

Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν γεγονότα ή συνθήκες έχουν εντοπιστεί και υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

Α22. Η παράγραφος 18 εξηγεί ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, όταν το μέγεθος των ενδεχόμενων επιπτώσεων από τα γεγονότα ή τις συνθήκες και η πιθανότητα εμφάνισης είναι τέτοια ώστε είναι απαραίτητη η κατάλληλη γνωστοποίηση για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης (για πλαίσια εύλογης παρουσίασης) ή για να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις (για πλαίσια συμμόρφωσης). Ο ελεγκτής υποχρεούται από την παράγραφο 18 να διαπιστώσει εάν υφίσταται μια τέτοια ουσιώδης αβεβαιότητα ανεξάρτητα από το αν ή πώς το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζει την ουσιώδη αβεβαιότητα.

Α23. Η παράγραφος 19 απαιτεί από τον ελεγκτή να διαπιστώσει εάν οι γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζουν τα θέματα που αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο. Η διαπίστωση αυτή είναι πέρα από τη διαπίστωση του ελεγκτή εάν οι γνωστοποιήσεις σχετικά με μια ουσιώδη αβεβαιότητα, που απαιτούνται από το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, είναι επαρκείς. Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς πέραν των θεμάτων που παρατίθενται στην παράγραφο 19 μπορεί να αφορούν σε:

- Αξιολόγηση της Διοίκησης επί της σημασίας των γεγονότων ή των συνθηκών που σχετίζονται με την ικανότητα της οντότητας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της, ή

- Σημαντικές κρίσεις της Διοίκησης, στο πλαίσιο της αξιολόγησης της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

Μερικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση αναφορικά με το πώς θα σκεφτεί η διοίκηση τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σχετικά με το μέγεθος των ενδεχόμενων επιπτώσεων των κυριότερων γεγονότων ή συνθηκών, καθώς και την πιθανότητα και τη χρονική στιγμή της εμφάνισής τους.

Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν γεγονότα ή συνθήκες έχουν εντοπιστεί αλλά δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα (Αναφ. παρ. 20)

Α24. Ακόμα και όταν δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, η παράγραφος 20 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει εάν, λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκή γνωστοποίηση σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με το την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Μερικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνουν γνωστοποιήσεις σχετικά με:

- Κύρια γεγονότα ή συνθήκες,
- Αξιολόγηση της Διοίκησης επί της σοβαρότητας των εν λόγω γεγονότων ή συνθηκών, σε σχέση με την ικανότητα της οντότητας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της,
- Σχέδια της Διοίκησης που μετριάζουν την επίδραση αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, ή
- Σημαντικές κρίσεις της Διοίκησης, στο πλαίσιο της αξιολόγησής της επί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Α25. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν την εύλογη παρουσίαση περιλαμβάνει την εξέταση της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το εάν οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που να επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση[13]. Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι είναι αναγκαίες επιπλέον γνωστοποιήσεις για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν έχουν εντοπισθεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, και δεν απαιτούνται ρητά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτές τις περιστάσεις.

Συνέπειες για την έκθεση ελεγκτή

---

[13] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14

Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη (Αναφ. παρ 21)

A26. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με τη χρήση λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση αυτή από τη διοίκηση δεν είναι ενδεδειγμένη, η απαίτηση της παραγράφου 21 από τον ελεγκτή να εκφράσει αρνητική γνώμη εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ή όχι γνωστοποίηση για το μη ενδεδειγμένο της χρήσης της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση.

A27. Σε περιπτώσεις όπου η χρήση λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν ενδείκνυται, μπορεί να απαιτηθεί από τη διοίκηση της οντότητας, ή η ίδια μπορεί να επιλέξει, όπως καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις σε εναλλακτική βάση (για παράδειγμα, στη βάση ρευστοποίησης). Ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εκτελέσει τον έλεγχο αυτών των οικονομικών καταστάσεων υπό την προϋπόθεση ότι κρίνει πως η εναλλακτική βάση είναι αποδεκτή υπό τις περιστάσεις. Ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει επαρκής γνωστοποίηση σε αυτές, αλλά μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο ή απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο *Έμφασης θέματος* σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)[14] στην έκθεση του, για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε αυτή την εναλλακτική βάση και στους λόγους για τη χρήση της.

Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα (Αναφ. παρ. 22-23)

A28. Ο εντοπισμός μιας ουσιώδους αβεβαιότητας είναι ένα σημαντικό θέμα για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες. Η χρήση ενός ξεχωριστού τμήματος με τίτλο που περιλαμβάνει αναφορά στο γεγονός ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα η οποία σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας προειδοποιεί τους χρήστες για αυτήν την περίσταση.

A29. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα των αναφορών που απαιτείται να συμπεριληφθούν στην έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Εάν εφαρμόζεται διαφορετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς από τα ΔΠΧΑ, τα υποδείγματα αναφορών του ελεγκτή που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή του εκάστοτε πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για αυτές τις περιστάσεις.

A30. Η παράγραφος 22 ορίζει τις ελάχιστες πληροφορίες που απαιτείται να παρουσιάζονται στην έκθεση του ελεγκτή σε κάθε μια από τις περιστάσεις που περιγράφονται. Ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες για να συμπληρώσει τις απαιτούμενες αναφορές, όπως, για παράδειγμα, προκειμένου να εξηγήσει:

---

[14] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

- Ότι η ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων[15] από τους χρήστες, ή
- Τον τρόπο με τον οποίο το θέμα εξετάστηκε κατά τον έλεγχο. (Αναφ. Παρ. Α1)

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επαρκή γνωστοποίηση περί της ουσιώδους αβεβαιότητας (Αναφ. Παρ. 22)

Α31. Το υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ είναι ένα παράδειγμα έκθεσης του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη, αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής. Το Παράρτημα του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει επίσης ενδεικτική διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας, για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν επαρκή γνωστοποίηση περί της ουσιώδους αβεβαιότητας (Αναφ. Παρ. 23)

Α32. Τα υποδείγματα 2 και 3 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ είναι παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτή που περιέχουν γνώμη με επιφύλαξη και αρνητική γνώμη, αντίστοιχα, όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη, αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκής.

Α33. Σε καταστάσεις που αφορούν πολλαπλές αβεβαιότητες οι οποίες είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, να δηλώσει άρνηση έκφρασης γνώμης αντί να περιλάβει τις αναφορές που απαιτούνται από την παράγραφο 22. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) παρέχει καθοδήγηση σχετικά με αυτό το θέμα[16].

Επικοινωνία με τις ρυθμιστικές αρχές (Αναφ. παρ 22-23)

Α34. Όταν ο ελεγκτής μιας οντότητας που υπόκειται σε ρυθμιστικό έλεγχο θεωρεί ότι μπορεί να είναι αναγκαίο να συμπεριληφθεί αναφορά στην έκθεσή του για θέματα δυνατότητας συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να έχει την υποχρέωση να επικοινωνεί με τις υφιστάμενες ρυθμιστικές, εκτελεστικές ή εποπτικές αρχές.

Απροθυμία της διοίκησης να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της (Αναφ. παρ 24)

[15] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), παράγραφος Α2
[16] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 10

A35. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να πιστεύει ότι είναι απαραίτητο να ζητήσει από τη διοίκηση να προβεί σε εκτίμηση ή να επεκτείνει την εκτίμησή της. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να το πράξει, μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, επειδή μπορεί να μην είναι δυνατό για τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν στην ύπαρξη σχεδίων που η διοίκηση έχει θέσει σε εφαρμογή ή στην ύπαρξη άλλων αμβλυντικών παραγόντων.

Παράρτημα

(Αναφ. παρ. Α29, Α31-Α32)

Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή αναφορικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση ελεγκτή που περιλαμβάνει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής.
- Υπόδειγμα 2: Έκθεση ελεγκτή που περιλαμβάνει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω ανεπαρκούς γνωστοποίησης.
- Υπόδειγμα 3: Έκθεση ελεγκτή, που περιλαμβάνει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα.

Υπόδειγμα 1: Μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με χρήση πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600[17]).
- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210[18].
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[19]

Γνώμη

---

[17] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

[18] ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου»

[19] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση της δραστηριότητας

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση 6 επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει ότι η εταιρεία υπέστη καθαρή ζημία ύψους ΖΖΖ κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και ότι, κατά την ημερομηνία αυτή, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβαιναν το σύνολο του ενεργητικού της κατά ΥΥΥ. Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 6, τα γεγονότα αυτά ή οι συνθήκες αυτές, μαζί με άλλα θέματα όπως αυτά περιγράφονται στη Σημείωση 6, υποδηλώνουν την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας η οποία ενδεχομένως θα εγείρει σημαντική αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνώμη μας δεν τροποποιείται σε σχέση με το θέμα αυτό.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας», έχουμε διαπιστώσει ότι τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω είναι τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [20]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*[21]]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

---

[20] Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[21] Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας

Υπόδειγμα 2: Γνώμη με επιφύλαξη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω ανεπαρκούς γνωστοποίησης

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η Σημείωση ΥΥ των οικονομικών καταστάσεων περιγράφει τη σημασία των συμφωνιών χρηματοδότησης, τη λήξη και το σύνολό τους. Ωστόσο, οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν σχολιασμό σχετικά με την επίδραση ή τη διαθεσιμότητα της αναχρηματοδότησης ούτε χαρακτηρίζουν την κατάσταση αυτή ως ουσιώδη αβεβαιότητα.
- Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω της ανεπαρκούς γνωστοποίησης της ουσιώδους αβεβαιότητας. Εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη, επειδή ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδραση της ανεπαρκούς γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης, αλλά όχι διάχυτη σε αυτές.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[22]

Γνώμη με επιφύλαξη

[22] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από της επιπτώσεις της ελλιπούς γνωστοποίησης της πληροφόρησης που περιγράφεται στο τμήμα «*Βάση γνώμης με επιφύλαξη*» της έκθεσής μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31^{η} Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης με επιφύλαξη

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση ΥΥ, οι συμφωνίες χρηματοδότησης της Εταιρείας λήγουν και τα ανεξόφλητα ποσά είναι πληρωτέα την 19^{η} Μαρτίου, 20Χ2. Η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να ολοκληρώσει τις σχετικές διαπραγματεύσεις ή να διασφαλίσει αναχρηματοδότηση. Η κατάσταση αυτή υποδηλώνει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας η οποία ενδεχομένως θα εγείρει σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση γνώμης με επιφύλαξη», έχουμε διαπιστώσει ότι τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω είναι τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων[23]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*[24]]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

---

23 Ή άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

24 Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας

Υπόδειγμα 3: Αρνητική γνώμη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και δεν γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και η Εταιρεία εξετάζει το ενδεχόμενο πτώχευσης. Στις οικονομικές καταστάσεις παραλείπονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με την ουσιώδη αβεβαιότητα αυτή. Εκφράζεται αρνητική γνώμη επειδή οι επιπτώσεις μιας τέτοιας παράλειψης επί των οικονομικών καταστάσεων είναι ουσιώδεις και διάχυτες.
- Ο ελεγκτής δεν απαιτείται και ούτε έχει ο ίδιος αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[25]

Αρνητική γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών

[25] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της παράληψης της πληροφόρησης που περιγράφεται στο τμήμα «*Βάση για αρνητική γνώμη*» της έκθεσής μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση για αρνητική γνώμη

Οι ρυθμίσεις χρηματοδότησης της Εταιρείας λήγουν και τα ανεξόφλητα ποσά είναι πληρωτέα την 31η Μαρτίου, 20Χ1. Η εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εξασφαλίσει εκ νέου διαπραγματεύσεις ή να αποκομίσει αντικατάσταση χρηματοδότησης και εξετάζει το ενδεχόμενο κήρυξης πτώχευσης. Η κατάσταση αυτή δείχνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως δημιουργεί σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς αυτό το γεγονός.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [26]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*[27]]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[26] Ή άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

[27] Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις όπου, κατά την διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)[1], ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται επίσης με το πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή επηρεάζεται όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη. Σε όλες τις περιπτώσεις, οι απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζονται, και δεν επαναλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΕ, εκτός αν θίγονται ρητά ή τροποποιούνται από τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών

2 Το παρόν ΔΠΕ καθορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένων γνωμών, ήτοι γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη και αδυναμία έκφρασης γνώμης. Η απόφαση αναφορικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης γνώμης είναι ενδεδειγμένος, εξαρτάται από:

(α) Τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, δηλαδή το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, και

(β) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις. (Αναφ. παρ. Α1)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφώς μια κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη όταν:

(α) Ο ελεγκτής συμπεραίνει, βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή

(β) Ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

---

[1] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».

Ορισμοί

5. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

   (α) *Διάχυτος* – Όρος, στο πλαίσιο σφαλμάτων, που περιγράφει τις επιπτώσεις ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία δεν εντοπίζονται εξαιτίας αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή:

      (i) Δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων

      (ii) Εάν περιορίζονται στα ανωτέρω, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ουσιώδες μέρος των οικονομικών καταστάσεων, ή

      (iii) Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

   (β) *Διαφοροποιημένη γνώμη* – Γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή

6. Ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του όταν:

   (α) Ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που απόκτησε, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή (Αναφ. παρ. Α2-Α7)

   (β) Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. (Αναφ. παρ. Α8-Α12)

Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή

Γνώμη με επιφύλαξη

7. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

   (α) Ο ελεγκτής, έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, μεμονωμένα ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη, αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις, ή

(β) Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.

Αρνητική γνώμη

8. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη όταν, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά , είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

9. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες.

10. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες, συμπεραίνει ότι, παρόλο που έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κάθε αβεβαιότητα, δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω της πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρευτικών επιπτώσεών τους επί των οικονομικών καταστάσεων.

Επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή.

11. Εάν, μετά την αποδοχή της ανάθεσης, ο ελεγκτής αντιληφθεί ότι η διοίκηση έχει επιβάλει περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, που ο ελεγκτής θεωρεί πιθανό να οδηγήσει στην ανάγκη έκφρασης γνώμης με επιφύλαξη ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να άρει τον περιορισμό.

12. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να άρει τον περιορισμό που αναφέρεται στην παράγραφο 11, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει για το θέμα τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[2], και να καθορίσει εάν είναι δυνατό να εκτελέσει εναλλακτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

13. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πρέπει να προσδιορίσει τις συνέπειες ως ακολούθως:

(α) Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να

[2] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες, ο ελεγκτής πρέπει να διατυπώσει επιφύλαξη στη γνώμη, ή

(β) Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες, έτσι ώστε μια επιφύλαξη στη γνώμη θα ήταν ανεπαρκής για να ενημερώσει για τη σοβαρότητα της κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει:

(i) Να απεμπλακεί από τον έλεγχο, όπου αυτό είναι πρακτικό και δυνατό, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, ή (Αναφ. παρ. Α13)

(ii) Εάν η απεμπλοκή από τον έλεγχο πριν από την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι πρακτική ή δυνατή, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. Α14).

14. Εάν ο ελεγκτής απεμπλακεί όπως προβλέπεται στην παράγραφο 13(β)(i), τότε πριν από την απεμπλοκή, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση οποιαδήποτε θέματα αναφορικά με σφάλματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα οποία θα προκαλούσαν διαφοροποίηση της γνώμης. (Αναφ. παρ. Α15)

Άλλα ζητήματα σχετικά με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης

15. Όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει επίσης να περιλαμβάνει μη διαφοροποιημένη γνώμη σε σχέση με το ίδιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί μιας επί μέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης. Το να περιληφθεί τέτοια μη διαφοροποιημένη γνώμη στην ίδια έκθεση[3] σε τέτοιες περιστάσεις, θα ήταν σε αντίφαση με την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. (Αναφ. παρ. Α16)

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Γνώμη Ελεγκτή

16. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη ελέγχου, θα πρέπει να χρησιμοποιεί την επικεφαλίδα «Γνώμη με επιφύλαξη», «Αρνητική Γνώμη», ή «Αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται , για το τμήμα «Γνώμη». (Αναφ. παρ. Α17-Α19)

Γνώμη με επιφύλαξη

[3] Το ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης», ασχολείται με τις περιστάσεις όπου ανατίθεται στον ελεγκτή η έκφραση χωριστής γνώμης επί ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης.

17. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει ότι, κατά τη γνώμη του, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη»:

(α) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη (ή δίνουν αληθή και εύλογή εικόνα) [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή

(β) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Όταν η διαφοροποίηση προκύπτει από την αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την αντίστοιχη φράση «εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος (των θεμάτων)...» για τη διαφοροποιημένη γνώμη. (Αναφ. Παρ Α20)

Αρνητική γνώμη

18. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώνει στην γνώμη του ελεγκτή ότι, λόγω της σοβαρότητας του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη»:

(α) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα (ή δεν δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα) [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή

(β) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

19. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τότε ο ελεγκτής θα :

(α) δηλώνει ότι δεν εκφράζει γνώμη επί των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων,

(β) Δηλώνει ότι, λόγω της σοβαρότητας του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα του παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων, και

(γ) Τροποποιεί τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 24 (β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), η οποία τονίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί,

κατά τρόπο ώστε να δηλώνει ότι είχε ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για γνώμη

20. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει επιπρόσθετα των συγκεκριμένων στοιχείων που απαιτούνται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο): (Αναφ. παρ. Α21)

(α) Να τροποποιεί την επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη» που απαιτείται από την παράγραφο 28 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) χρησιμοποιώντας την επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη», «Βάση για αρνητική γνώμη», ή «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται, και

(β) να περιλάβει εντός του ίδιου τμήματος, περιγραφή του θέματος που προκάλεσε τη διαφοροποίηση.

21. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο σχετίζεται με συγκεκριμένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις (περιλαμβανομένων ποσοτικών γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων), ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» περιγραφή και ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων του σφάλματος, εκτός εάν αυτό δεν είναι πρακτικό. Εάν δεν είναι πρακτική η ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων, ο ελεγκτής πρέπει να το δηλώσει στο τμήμα αυτό. (Αναφ. παρ. Α22)

22. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με αφηγηματικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» επεξήγηση του πώς οι γνωστοποιήσεις είναι εσφαλμένες.

23. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζεται με μη γνωστοποίηση πληροφοριών που απαιτείται να γνωστοποιηθούν, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να συζητά τη μη γνωστοποίηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,

(β) Να περιγράφει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τη φύση των πληροφοριών που παραλείφθηκαν, και

(γ) Εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, να περιλάβει τις γνωστοποιήσεις που παραλείφθηκαν, εάν είναι πρακτικό να το κάνει και ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για αυτές τις πληροφορίες που παραλείφθηκαν. (Αναφ. παρ. Α23)

24. Εάν η διαφοροποίηση προκύπτει από αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τους λόγους της αδυναμίας αυτής.

25. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει τη δήλωση σχετικά με το αν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι

επαρκή και κατάλληλα ώστε να παράσχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή όπως απαιτείται από την παράγραφο 28 (δ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) προκειμένου να περιληφθεί η λέξη «επιφύλαξη» ή «αρνητική», ανάλογα με την περίπτωση.

26. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που απαιτούνται από τις παραγράφους 28 (β) και 28 (δ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Τα στοιχεία αυτά είναι:

(α) Αναφορά στο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, όπου περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, και

(β) Δήλωση σχετικά με το αν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.

27. Ακόμη και εάν ο ελεγκτής έχει εκφράσει αρνητική γνώμη ή έχει δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να περιγράφει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τους λόγους για οποιοδήποτε άλλο θέμα για το οποίο είναι ενήμερος ότι θα απαιτούσε διαφοροποίηση της γνώμης, καθώς και τις επιπτώσεις επί αυτής. (Αναφ. παρ. Α24)

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων

28. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει την περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή όπως απαιτείται από τις παραγράφους 39-41 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ώστε να περιλάβει μόνο τα ακόλουθα (Αναφ. παρ.:Α25):

(α) Δήλωση ότι ευθύνη του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και να εκδώσει έκθεση ελέγχου,

(β) Δήλωση ότι, ωστόσο, λόγω του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφονται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων, και

(γ) Δήλωση περί ανεξαρτησίας ελεγκτή και άλλων ευθυνών δεοντολογίας που απαιτούνται από την παράγραφο 28 (γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).

Ζητήματα που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων

29. Εκτός ένα απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, τότε η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει να

περιλαμβάνει τμήμα με επικεφαλίδα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου», σύμφωνα με το ΔΠΕ 701[4][5]. (Αναφ. παρ. Α26)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

30. Όταν ο ελεγκτής αναμένει να διαφοροποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις περιστάσεις που οδήγησαν στην αναμενόμενη διαφοροποίηση καθώς και το προτεινόμενο λεκτικό της διαφοροποίησης. (Αναφ. παρ. Α27)

***

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό

Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών (Αναφ. παρ. 2)

Α1. Ο παρακάτω πίνακας επεξηγεί πώς η κρίση του ελεγκτή για τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, καθώς και το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων αυτού επί των οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζουν τον τύπο της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί.

Φύση του θέματος που προκαλεί τ διαφοροποίηση	*Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων*	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	*Ουσιώδης και διάχυτη*
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή

Φύση ουσιωδών σφαλμάτων (Αναφ. παρ. 6(α))

Α2. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή, προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να συμπεράνει εάν έχει αποκτηθεί εύλογη

---

[4] (ΔΠΕ) 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφοι 11-13

[5] (ΔΠΕ) 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες», παράγραφος Α54

διασφάλιση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα[6]. Το συμπέρασμα αυτό λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 450[7].

Α3. Το ΔΠΕ 450 καθορίζει το σφάλμα ως τη διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου των αναφερόμενων οικονομικών καταστάσεων και του ποσού της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για να είναι το στοιχείο σύμφωνο με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συνεπώς, ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψει σε σχέση με:

(α) Την καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών,

(β) Την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ή

(γ) Την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

Α4. Αναφορικά με την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που έχει επιλέξει η διοίκηση, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:

(α) Οι επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές δεν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, δεν αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.

Α5. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά περιλαμβάνουν απαιτήσεις για την λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση, μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές. Όταν η οντότητα έχει αλλάξει την επιλογή των σημαντικών λογιστικών πολιτικών της, μπορεί να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις όταν η οντότητα δεν έχει συμμορφωθεί με αυτές τις απαιτήσεις.

Εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

Α6. Σε σχέση με την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν:

(α) Όταν η διοίκηση δεν έχει εφαρμόσει τις επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές με συνέπεια προς το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης της

[6] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 11.
[7] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

περίπτωσης μη εφαρμογής από τη διοίκηση των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών με συνέπεια μεταξύ των περιόδων ή σε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα (συνέπεια στην εφαρμογή), ή

(β) Λόγω της μεθόδου εφαρμογής των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών (όπως ακούσιο λάθος κατά την εφαρμογή).

Καταλληλότητα ή επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις

A7. Αναφορικά με την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,

(β) Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(γ) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.

Η παράγραφος Α13α του ΔΠΕ 450 παρέχει περεταίρω παραδείγματα ουσιωδών σφαλμάτων σχετικά με ποσοτικές γνωστοποιήσεις που ενδέχεται να προκύψουν.

Φύση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Αναφ. παρ. 6(β))

A8. Η αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (που επίσης αναφέρεται ως περιορισμός στο πεδίο του ελέγχου) μπορεί να προκύψει από:

(α) Περιστάσεις πέρα από τον έλεγχο της οντότητας,

(β) Περιστάσεις που σχετίζονται με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή, ή

(γ) Περιορισμούς που επιβλήθηκαν από τη διοίκηση.

A9. Η αδυναμία εκτέλεσης συγκεκριμένης διαδικασίας δεν συνιστά περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, εάν ο ελεγκτής δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εκτελώντας εναλλακτικές διαδικασίες. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, οι απαιτήσεις των παραγράφων 7(β) και 9-10 εφαρμόζονται, όπως ενδείκνυται. Οι περιορισμοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση μπορεί να έχουν άλλες επιπτώσεις για τον έλεγχο, όπως για την εκτίμηση κινδύνων απάτης από τον ελεγκτή και για την εξέταση της συνέχισης της ανάθεσης.

A10. Παραδείγματα περιστάσεων πέρα από τον έλεγχο της οντότητας περιλαμβάνουν όταν:

- Τα λογιστικά αρχεία της οντότητας έχουν καταστραφεί.

- Τα λογιστικά αρχεία σημαντικού συστατικού μέρους έχουν κατασχεθεί επ’ αόριστον από κυβερνητικές αρχές.

Α11. Παραδείγματα περιστάσεων σχετικά με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή περιλαμβάνουν όταν:

- Απαιτείται από την οντότητα να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης για τη λογιστικοποίηση συγγενούς οντότητας, και ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες της τελευταίας, ώστε να αξιολογήσει εάν η μέθοδος της καθαρής θέσης έχει εφαρμοστεί κατάλληλα.
- Ο χρόνος του διορισμού του ελεγκτή είναι τέτοιος που ο ελεγκτής δεν δύναται να παρακολουθήσει την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων.
- Ο ελεγκτής αποφασίζει ότι η εκτέλεση μόνο ουσιαστικών διαδικασιών δεν είναι επαρκής, αλλά οι δικλίδες της οντότητας δεν είναι αποτελεσματικές.

Α12. Παραδείγματα αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που προκύπτει από περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, ο οποίος επιβάλλεται από τη διοίκηση περιλαμβάνουν όταν:

- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή την παρακολούθηση της καταμέτρησης των φυσικών αποθεμάτων.
- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή να ζητήσει εξωτερική επιβεβαίωση για συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών.

Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή

Συνέπειες της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή (Αναφ. παρ. 13(β)(i)-14)

Α13. Η πρακτικότητα της απεμπλοκής από τον έλεγχο μπορεί να εξαρτάται από το στάδιο ολοκλήρωσης της ανάθεσης κατά το χρόνο που η διοίκηση επιβάλλει τον περιορισμό του πεδίου. Εάν ο ελεγκτής έχει ουσιαστικά ολοκληρώσει τον έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να ολοκληρώσει τον έλεγχο στο βαθμό που είναι δυνατό, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης και να εξηγήσει τον περιορισμό του πεδίου στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», πριν να απεμπλακεί.

Α14. Σε ορισμένες περιστάσεις, η απεμπλοκή από τον έλεγχο μπορεί να μην είναι δυνατή εάν ο ελεγκτής απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συνεχίσει την ανάθεση ελέγχου. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση ενός ελεγκτή που διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων δημοσίου τομέα. Μπορεί επίσης να συμβαίνει σε δικαιοδοσίες όπου ο ελεγκτής διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν συγκεκριμένη περίοδο, ή διορίζεται για συγκεκριμένη περίοδο και απαγορεύεται να απεμπλακεί πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή πριν από το τέλος αυτής της περιόδου, αντίστοιχα. Ο ελεγκτής μπορεί

επίσης να θεωρήσει απαραίτητο να συμπεριλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή[8].

A15. Όταν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η απεμπλοκή από τον έλεγχο είναι απαραίτητη εξαιτίας ενός περιορισμού στο πεδίο, μπορεί να υπάρχει επαγγελματική, νομική ή κανονιστική απαίτηση για τον ελεγκτή να κοινοποιήσει τα θέματα που σχετίζονται με την απεμπλοκή από την ανάθεση στις ρυθμιστικές αρχές ή στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης (Αναφ. παρ. 15)

A16. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα περιστάσεων αναφοράς που δεν θα ήταν σε αντίφαση με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης από τον ελεγκτή:

- Η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με δεδομένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, εντός της ίδιας έκθεσης, η έκφραση αρνητικής γνώμης επί των ίδιων οικονομικών καταστάσεων βάσει ενός διαφορετικού πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς[9].

- Η αδυναμία έκφρασης γνώμης αναφορικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και των ταμειακών ροών, όπου αυτό είναι σχετικό, και η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμη αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση (βλέπε ΔΠΕ 510[10]). Σε αυτή την περίπτωση ο ελεγκτής δεν έχει δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο.

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών (Αναφ. παρ. 16)

A17. Τα υποδείγματα 1 και 2 στο Παράρτημα περιλαμβάνουν εκθέσεις των ελεγκτών με γνώμες με επιφύλαξη και αρνητικές γνώμες, αντίστοιχα, καθώς οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

A18. Το υπόδειγμα 3 στο Παράρτημα περιλαμβάνει έκθεση ελεγκτή με γνώμη με επιφύλαξη, καθώς ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Το υπόδειγμα 4 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για μεμονωμένο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. Το υπόδειγμα 5 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Σε καθεμία από τις δύο τελευταίες περιπτώσεις, οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της αδυναμίας αυτής είναι και ουσιώδεις και διάχυτες. Τα Παραρτήματα άλλων ΔΠΕ που

---

[8] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος Α10.

[9] Βλέπε παράγραφο Α31 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) για περιγραφή αυτής της περίστασης.

[10] ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης», παράγραφος 10.

περιλαμβάνουν απαιτήσεις αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[11], επίσης περιλαμβάνουν υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή με διαφοροποιημένες γνώμες.

Γνώμη του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 16)

A19. Η τροποποίηση της επικεφαλίδας αυτής καθιστά σαφές στον χρήστη ότι η γνώμη του ελεγκτή είναι διαφοροποιημένη και υποδηλώνει τον τύπο της διαφοροποίησης.

Γνώμη με επιφύλαξη (Αναφ. παρ. 17)

A20. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη, δεν θα ήταν ενδεδειγμένο να χρησιμοποιεί εκφράσεις όπως «με την ανωτέρω εξήγηση» ή «υπό τον όρο» στο τμήμα της γνώμης, καθώς αυτές δεν είναι επαρκώς σαφείς ή ισχυρές.

Βάση για γνώμη (Αναφ. παρ. 20, 21, 23, 27)

A21. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή βοηθά στην προαγωγή της κατανόησης των χρηστών και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, αν και η ομοιομορφία στο λεκτικό διαφοροποιημένης γνώμης και στην περιγραφή της βάσης για τη διαφοροποίηση μπορεί να μην είναι δυνατή, η συνέπεια τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή είναι επιθυμητή.

A22. Παράδειγμα των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων ουσιωδών σφαλμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να περιγράψει στο τμήμα της βάσης για γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή είναι η ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων στο φόρο εισοδήματος, στο εισόδημα προ φόρων, στο καθαρό εισόδημα και στην καθαρή θέση εάν τα αποθέματα έχουν υπερτιμηθεί.

A23. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών που έχουν παραλειφθεί στο τμήμα της βάσης για γνώμη δεν θα ήταν πρακτική εάν:

(α) Οι γνωστοποιήσεις δεν έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση ή οι γνωστοποιήσεις είναι άλλως μη άμεσα διαθέσιμες στον ελεγκτή, ή

(β) Κατά την κρίση του ελεγκτή, οι γνωστοποιήσεις θα ήταν υπερβολικά εκτενείς σε σχέση με την έκθεση του ελεγκτή.

A24. Η αρνητική γνώμη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης που σχετίζεται με συγκεκριμένο θέμα το οποίο περιγράφεται στο τμήμα της βάσης για γνώμη δεν δικαιολογεί την παράλειψη της περιγραφής άλλων εντοπισμένων θεμάτων που άλλως θα απαιτούσαν διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση αυτών των άλλων θεμάτων για τα οποία ο ελεγκτής έχει λάβει γνώση μπορεί να είναι σχετική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

[11] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ 28)

A25. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, οι ακόλουθες δηλώσεις είναι καλύτερα τοποθετημένες στο τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή, όπως απεικονίζεται στα υποδείγματα 4-5 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ:

- Η δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 28 (α) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), η οποία τροποποιήθηκε ώστε να ορίσει ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με τα ΔΕΠ, και

- Η δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 28 (γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) σχετικά με την ανεξαρτησία και άλλες ευθύνες δεοντολογίας.

Ζητήματα που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ 29)

A26. Η αιτιολόγηση της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, εντός του τμήματος «Βάση Αδυναμίας Έκφρασης Γνώμης» της έκθεσης του ελεγκτή παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες για την κατανόηση του λόγου για τον οποίο ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων και μπορεί να τους διαφυλάξει περαιτέρω από ακατάλληλη εξάρτηση επί αυτών. Ωστόσο, η γνωστοποίηση τυχόν σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, εκτός από το θέμα ή τα θέματα που οδήγησαν στην αδυναμία έκφρασης γνώμης, μπορεί να υποδηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι πιο αξιόπιστες σε σχέση με τα θέματα εκείνα από το αναμενόμενο υπό τις περιστάσεις, και θα ήταν ασυμβίβαστη η αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Κατά συνέπεια, η παράγραφος 29 του παρόντος ΔΠΕ απαγορεύει την παράθεση τμήματος με επικεφαλίδα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εκτός εάν διαφορετικά απαιτείται η γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή βάσει νόμου ή κανονισμού.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ. παρ. 30)

A27. Η γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση των περιστάσεων που οδηγούν σε αναμενόμενη διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή και του προτεινόμενου λεκτικού της διαφοροποίησης, καθιστά δυνατό:

(α) Στον ελεγκτή να ειδοποιήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως προς την(τις) προτιθέμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις) και τους λόγους (ή τις περιστάσεις) για την(τις) διαφοροποίηση(ήσεις).

(β) Στον ελεγκτή να αναζητήσει τη συμφωνία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά του θέματος(των) που προκαλεί(ούν)

την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις), ή να επιβεβαιώσει τα θέματα διαφωνίας με τη διοίκηση ως τέτοια, και

(γ) Στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να έχουν την ευκαιρία, όπου ενδείκνυται, να παρέχουν στον ελεγκτή περαιτέρω πληροφορίες και επεξηγήσεις αναφορικά με το θέμα(τα) που προκαλεί(ούν) την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις).

Παράρτημα

(Αναφ: Παρ. Α17-Α18, Α25)

Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή με διαφοροποιήσεις της γνώμης

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

- Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αρνητική γνώμη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

- Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με ξένο συνεργάτη.

- Υπόδειγμα 4: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

- Υπόδειγμα 5: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Υπόδειγμα 1 – Γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600[12]).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210[13].
- Τα αποθέματα είναι εσφαλμένα. Το σφάλμα θεωρείται ουσιώδες αλλά όχι διάχυτο στις οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται η γνώμη με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[14]

Γνώμη με επιφύλαξη

---

12 ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

13 ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων αναθέσεων ελέγχου»

14 Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» της έκθεσής μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Τα αποθέματα της Εταιρείας μεταφέρονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της xxx. Η Διοίκηση δεν έχει δηλώσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αλλά τα έχει δηλώσει αποκλειστικά στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα ΔΠΧΑ. Τα αρχεία της Εταιρείας δείχνουν ότι, εάν η Διοίκηση είχε δηλώσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ποσό xxx θα έπρεπε να καταχωρίσει τα αποθέματα στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Κατά συνέπεια, το κόστος πωλήσεων, θα είχε αυξηθεί κατά xxx, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά έσοδα και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά xxx, xxx και xxx, αντίστοιχα.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιηθούν στην έκθεσή μας.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων[15]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

---

[15] Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

Υπόδειγμα 2 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω ουσιώδους σφάλματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με χρήση πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω της μη ενοποίησης μιας θυγατρικής. Το ουσιώδες σφάλμα θεωρείται ότι είναι διάχυτο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιπτώσεις του σφάλματος επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν έχουν προσδιοριστεί, διότι δεν ήταν εφικτό να γίνει αυτό (δηλαδή, ενδείκνυται έκφραση αρνητικής γνώμης).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701. Ωστόσο, ο ελεγκτής έχει δηλώσει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου εκτός από εκείνα που περιγράφονται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη» της έκθεσής του.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων [16]

Αρνητική Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση για αρνητική γνώμη

Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική Εταιρεία XYZ που ο Όμιλος απέκτησε κατά τη διάρκεια του 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία συγκεκριμένων ουσιαστικών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτή η επένδυση έχει, επομένως, λογιστικοποιηθεί με βάση το κόστος. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η Εταιρεία θα έπρεπε να είχε ενοποιήσει αυτή τη θυγατρική και λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει προσωρινών ποσών. Εάν η Εταιρεία XYZ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είχαν ουσιωδώς επηρεαστεί. Οι επιπτώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μη ενοποίησης δεν έχουν προσδιοριστεί.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

[16] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη», διαπιστώσαμε ότι δεν υπάρχουν άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[17]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

[17] Ή άλλοι όροι που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 3 – Γνώμη με επιφύλαξη λόγω αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με ξένο συνεργάτη

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν επένδυση σε ξένο συνεργάτη. Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται γνώμη με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[18]

18 Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Γνώμη με επιφύλαξη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Η επένδυση του Ομίλου στην Εταιρεία XYZ, αποτελεί απόκτηση ξένου συνεργάτη, ο οποίος αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιήθηκε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, με τη μεταφορά ποσού xxx στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και το μερίδιο της ΑΒΓ επί των καθαρών εσόδων της XYZ ύψους xxx περιλαμβανόταν στα έσοδα της ΑΒΓ για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική αξία της επένδυσης της ΑΒΓ στη XYZ την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, καθώς και σχετικά με το μερίδιο της ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της XYZ για το έτος, επειδή δεν μας επετράπη η πρόσβαση στην οικονομική πληροφόρηση, τη διοίκηση, και τους ελεγκτές της XYZ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε εάν τυχόν προσαρμογές σε αυτά τα ποσά ήταν απαραίτητες.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του

ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιηθούν στην έκθεσή μας.

[*Περιγραφή κάθε βασικού θέματος ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων [19]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

---

[19] Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

Υπόδειγμα 4 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, ο ελεγκτής δεν ήταν επίσης σε θέση να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση επένδυσης σε κοινοπραξία που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% του καθαρού ενεργητικού της οντότητας. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται σημαντικές και διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται αδυναμία έκφρασης γνώμης).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Μια πιο περιορισμένη περιγραφή του τμήματος «Ευθύνες του ελεγκτή» απαιτείται.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[20]

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Μας ανατέθηκε να ελέγξουμε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου. Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης» της έκθεσής μας, δεν είχαμε τη δυνατότητα να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Η επένδυση του Ομίλου στην Κοινοπραξία XYZ, γίνεται σε xxx επί της ενοποιημένης κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης του Ομίλου, που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% του καθαρού ενεργητικού του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Δεν μας επετράπη η πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της Εταιρείας XYZ, συμπεριλαμβανομένης της τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών της Εταιρείας XYZ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε αν τυχόν προσαρμογές ήταν αναγκαίες σε σχέση με το αναλογικό μερίδιο του Ομίλου στα περιουσιακά στοιχεία της Εταιρείας XYZ που ελέγχει από κοινού, το αναλογικό μερίδιο του παθητικού της Εταιρείας XYZ για την οποία είναι συνυπεύθυνος, το αναλογικό μερίδιο του εισοδήματος και των δαπανών της Εταιρείας XYZ για το έτος, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν τις ενοποιημένες καταστάσεις μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων [21]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του ζητήματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία

---

20 Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

21 Ή άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

έκφρασης γνώμη» της έκθεσής μας, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Είμαστε ανεξάρτητοι του Ομίλου σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει άλλες ευθύνες δεοντολογίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 5 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή, ο ελεγκτής δεν ήταν επίσης σε θέση να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με τα αποθέματα και τους εισπρακτέους λογαριασμούς της οντότητας. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται σημαντικές και διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας .
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Μια πιο περιορισμένη περιγραφή του τμήματος «Ευθύνες του ελεγκτή» απαιτείται.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων[22]

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

[22] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Μας ανατέθηκε να ελέγξουμε τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας. Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης» της έκθεσής μας, δεν είχαμε τη δυνατότητα να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Οριστήκαμε ελεγκτές της Εταιρείας μετά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και, επομένως, δεν παρατηρήσαμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων στην αρχή και στο τέλος του έτους. Δεν ήμασταν σε θέση να ικανοποιηθούμε με εναλλακτικά μέσα αναφορικά με τις ποσότητες των αποθεμάτων που τηρούνταν την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0 και 20Χ1, οι οποίες αναφέρονται στις καταστάσεις οικονομικής θέσης σε xxx και xxx, αντίστοιχα. Επιπλέον, η εισαγωγή νέου μηχανογραφικού συστήματος τήρησης εισπρακτέων λογαριασμών τον Σεπτέμβριο 20Χ1 οδήγησε σε πολλά λάθη στους εισπρακτέους λογαριασμούς. Κατά την ημερομηνία της έκθεσης μας, η διοίκηση ήταν ακόμη στη διαδικασία εξάλειψης των ελλείψεων του συστήματος και διόρθωσης των σφαλμάτων. Δεν ήμασταν σε θέση να επιβεβαιώσουμε ή να επαληθεύσουμε με εναλλακτικά μέσα τους εισπρακτέους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης σε συνολικό ποσό ύψους xxx την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Ως αποτέλεσμα αυτών των ζητημάτων, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε αν τυχόν προσαρμογές θα μπορούσαν να ήταν απαραίτητες όσον αφορά την καταχώρηση ή μη των αποθεμάτων και των εισπρακτέων λογαριασμών, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν την κατάσταση συνολικών εσόδων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις[23]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του ζητήματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμη» της έκθεσής μας, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα

[23] Ή άλλοι όροι που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Είμαστε ανεξάρτητοι της Εταιρείας σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει άλλες ευθύνες δεοντολογίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

ΕΛΤΕ

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο:

   (α) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή

   (β) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιοδήποτε θέμα ή θέματα εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι σχετικά για την κατανόηση του ελέγχου, των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες.

2. Το ΔΠΕ 701[1] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση, όταν ο ελεγκτής προσδιορίζει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου και τα γνωστοποιεί στην έκθεση του ελεγκτή. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή, το παρόν ΔΠΕ πραγματεύεται τη σχέση μεταξύ των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και κάθε συμπληρωματικής γνωστοποίησης στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. (Αναφ. Παρ.: Α1-Α3)

3. Το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[2] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή θεμάτων που σχετίζονται με τη ικανότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας.

4. Τα Παραρτήματα 1 και 2 παραθέτουν τα ΔΠΕ που περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για τον ελεγκτή ώστε να περιλάβει παραγράφους έμφασης θέματος ή παραγράφους άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αναφορικά με τη μορφή τέτοιων παραγράφων. (Αναφ. Παρ.: Α4)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15^{η} Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχος

6. Ο στόχος του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του

[1] ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»
[2] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

ελεγκτή είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω σαφούς πρόσθετης γνωστοποίησης στην έκθεση του ελεγκτή, περί:

(α) Θέματος το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή

(β) Οποιουδήποτε άλλου θέματος, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) *Παράγραφος έμφασης θέματος* – Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αναφέρεται σε θέμα που παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για να κατανοήσουν οι χρήστες τις οικονομικές καταστάσεις.

(β) *Παράγραφος άλλου θέματος* – Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή η οποία αναφέρεται σε θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

8. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να εστιάσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα που παρουσιάστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι:

(α) Δεν θα απαιτούνταν από τον ελεγκτή να διαφοροποιήσει τη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[3] λόγω του θέματος αυτού, και

(β) Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, το θέμα δεν έχει χαρακτηριστεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ.: Α1-Α3)

---

[3] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

9. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να περιλάβει την παράγραφο σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο τίτλο με τον όρο «Έμφαση θέματος»,

(β) Να περιλάβει στην παράγραφο σαφή αναφορά στο θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση καθώς και στο πού οι σχετικές γνωστοποιήσεις που περιγράφουν πλήρως το θέμα μπορεί να βρεθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Η παράγραφος πρέπει να αναφέρεται μόνο σε πληροφορίες που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και

(δ) Να δηλώσει ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν είναι διαφοροποιημένη σε σχέση με το θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση. (Αναφ. παρ.: Α7-Α8, Α16-Α17)

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

10. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να γνωστοποιήσει θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι:

(α) Αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, και

(β) Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, το θέμα δεν έχει χαρακτηριστεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ.: Α9-Α14)

11. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει την παράγραφο σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, χρησιμοποιώντας τον τίτλο «Άλλο θέμα» ή άλλον κατάλληλο τίτλο. (Αναφ. παρ.: Α15-Α17)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

12. Εάν ο ελεγκτής αναμένει ότι θα περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του, πρέπει να επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με την πρόθεσή του να περιλάβει τέτοια παράγραφο καθώς και το λεκτικό της παραγράφου αυτής. (Αναφ. παρ.: Α18)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Σχέση μεταξύ παραγράφων έμφασης θέματος και των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή (Αναφ. Παρ.: 2, 8(β))

Α1 Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου ορίζονται στο ΔΠΕ 701 ως τα θέματα εκείνα που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου επιλέγονται από τα θέματα προς γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία περιλαμβάνουν σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου[4]. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου παρέχει πρόσθετη πληροφόρηση στους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η οποία θα τους βοηθήσει στην κατανόηση αυτών των θεμάτων που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο και μπορεί επίσης να τους βοηθήσει στην κατανόηση της οντότητας και των τομέων σημαντικής εκτίμησης της διοίκησης στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701, η χρήση παραγράφων Έμφασης Θέματος δεν αποτελεί υποκατάστατο της περιγραφής των επιμέρους σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.

Α2 Θέματα που χαρακτηρίστηκαν ως σημαντικότερων θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 μπορεί επίσης να είναι, κατά την κρίση του ελεγκτή, θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τη γνωστοποίηση ενός θέματος ως σημαντικότερου θέματος ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να τονίσει περισσότερο το θέμα αυτό ή να εστιάσει περαιτέρω την προσοχή στη σχετική σημασία αυτού. Ο ελεγκτής μπορεί να το πράξει είτε με την παρουσίαση του θέματος περισσότερο έντονα από ότι άλλα θέματα στο τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» (π.χ., ως πρώτο θέμα), είτε με τη συμπερίληψη πρόσθετων πληροφοριών στην περιγραφή του σημαντικότερου θέματος ελέγχου προκειμένου να τονίσει τη σημασία του θέματος για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών.

Α3 Μπορεί να υπάρχει ένα θέμα που δεν χαρακτηρίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 (επειδή, για παράδειγμα, δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή), αλλά το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών (π.χ., ένα μεταγενέστερο γεγονός). Εάν ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίο να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε ένα τέτοιο θέμα, το θέμα περιλαμβάνεται σε παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη παράγραφος έμφασης θέματος (Αναφ. παρ.: 4-8)

Α4 Το Παράρτημα 1 συγκεντρώνει τα ΔΠΕ που περιέχουν ειδικές απαιτήσεις για τον ελεγκτή να περιλάβει παραγράφους Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, σε ορισμένες περιπτώσεις. Οι περιπτώσεις αυτές περιλαμβάνουν :

- Όταν ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό δεν θα ήταν αποδεκτό, εάν δεν προβλεπόταν από νόμο ή κανονισμό.

[4] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»

- Για να ειδοποιούν τους χρήστες ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

- Όταν τα γεγονότα γίνουν γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και ο ελεγκτής παρέχει νέα ή τροποποιημένη έκθεση ελεγκτή (δηλαδή, μεταγενέστερα γεγονότα)[5]

Α5. Παραδείγματα περιπτώσεων όπου ο ελεγκτής μπορεί να το θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος είναι:

- Αβεβαιότητα σχετικά με το μελλοντικό αποτέλεσμα πολύ σημαντικής δικαστικής διένεξης ή ρυθμιστικού μέτρου.

- Σημαντικό μεταγενέστερο γεγονός το οποίο λαμβάνει χώρα μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή[6].

- Πρώιμη εφαρμογή (όπου επιτρέπεται) νέου λογιστικού προτύπου που έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

- Μεγάλη καταστροφή που είχε ή εξακολουθεί να έχει σοβαρή επίπτωση στην χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Α6. Ωστόσο, η εκτεταμένη χρήση παραγράφων έμφασης θέματος μειώνει την αποτελεσματικότητα της γνωστοποίησης τέτοιων θεμάτων από τον ελεγκτή.

Εισαγωγή παραγράφου έμφασης θέματος στην έκθεση ελεγκτή (Αναφ. παρ.: 9)

Α7. Το να περιληφθεί παράγραφος Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή δεν επηρεάζει τη γνώμη του ελεγκτή. Η παράγραφος Έμφασης Θέματος δεν συνιστά υποκατάστατο για:

(α) Διαφοροποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), όταν αυτό απαιτούν οι περιστάσεις συγκεκριμένης ανάθεσης ελέγχου,

(β) Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση να διενεργήσει, ή που είναι για οποιοδήποτε άλλο λόγο απαραίτητες ώστε να επιτευχθεί εύλογη παρουσίαση, ή

(γ) Υποβολή εκθέσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[7], όταν υπάρχει ένα ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας.

Α8. Οι παράγραφοι Α16 – Α17 παρέχουν περαιτέρω οδηγίες για την τοποθέτηση παραγράφων έμφασης θέματος σε συγκεκριμένες περιστάσεις.

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή (Αναφ. παρ.: 10-11)

[5] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 12(β) και 16
[6] ΔΠΕ 560, παράγραφος 6
[7] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 22-23

Περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη η παράγραφος άλλου θέματος

Σχετικά με την κατανόηση του ελέγχου από τους χρήστες

Α9. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση το σχεδιαζόμενο σκοπό και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, που περιλαμβάνει την γνωστοποίηση σχετικά με τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίσθηκαν από τον ελεγκτή[8]. Παρά το γεγονός ότι τα θέματα που σχετίζονται με σημαντικούς κινδύνους μπορεί να χαρακτηριστούν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου, άλλα θέματα σχεδιασμού και οριοθέτησης του σκοπού (π.χ., ο προγραμματισμένος σκοπός του ελέγχου, ή η εφαρμογή του ουσιώδους μεγέθους στο πλαίσιο του ελέγχου) είναι απίθανο να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου λόγω του τρόπου με τον οποίο τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου ορίζονται στο ΔΠΕ 701. Ωστόσο, νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί θέματα σχετικά με το σχεδιασμό και το σκοπό στην έκθεση του ελεγκτή, ή ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να γνωστοποιήσει αυτά τα θέματα σε παράγραφο άλλου θέματος.

Α10. Στη σπάνια περίπτωση όπου ο ελεγκτής αδυνατεί να απεμπλακεί από μια ανάθεση, ακόμη και αν η πιθανή επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, λόγω περιορισμού στο πεδίο του ελέγχου που επιβάλλεται από τη διοίκηση είναι διάχυτη[9], ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει αναγκαία την εισαγωγή παραγράφου Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή προκειμένου να εξηγήσει γιατί δεν είναι δυνατόν για τον ελεγκτή να απεμπλακεί από την ανάθεση.

Σχετικά με την κατανόηση των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες.

Α11. Νόμος, κανονισμός ή γενικά αποδεκτή πρακτική σε μια δικαιοδοσία μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει στον ελεγκτή να αναλύσει θέματα που παρέχουν περαιτέρω επεξήγηση των ευθυνών του στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Όταν το τμήμα «Άλλο θέμα» περιλαμβάνει περισσότερα από ένα θέματα που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικά με την κατανόηση του ελέγχου, των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες, μπορεί να είναι χρήσιμο να χρησιμοποιηθούν διαφορετικοί υπότιτλοι για κάθε θέμα.

Α12. Μια παράγραφος Άλλου Θέματος δεν ασχολείται με περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που είναι πρόσθετες στην ευθύνη του ελεγκτή βάσει των ΔΠΕ για αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων (βλέπε το τμήμα «Άλλες ευθύνες αναφοράς» στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)[10]), ή όπου έχει ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει και να συντάξει έκθεση επί πρόσθετων συγκεκριμένων διαδικασιών, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων.

Αναφορά επί περισσοτέρων της μίας σειράς οικονομικών καταστάσεων

---

[8] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

[9] Βλέπε παράγραφο 13(β)(ii) του ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) για συζήτηση της περίστασης αυτής.

[10] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 42-44.

A13. Μια οντότητα μπορεί να καταρτίζει μια σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα, το εθνικό πλαίσιο) και μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), και να αναθέτει στον ελεγκτή τη σύνταξη έκθεσης επί των δύο σειρών οικονομικών καταστάσεων. Εάν ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι τα πλαίσια είναι αποδεκτά στις αντίστοιχες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, αναφερόμενος στο γεγονός ότι μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων έχει καταρτιστεί από την ίδια οντότητα σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού και ότι ο ελεγκτής έχει εκδώσει έκθεση επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Περιορισμός στη διανομή ή στη χρήση της έκθεσης του ελεγκτή

A14. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για ειδικό σκοπό μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού επειδή οι σκοπούμενοι χρήστες έχουν ορίσει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καλύπτουν τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησής τους. Εφόσον η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται για συγκεκριμένους χρήστες, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο υπό τις περιστάσεις να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος, δηλώνοντας ότι η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται αποκλειστικά για τους σκοπούμενους χρήστες και δεν πρέπει να διανεμηθεί ή να χρησιμοποιηθεί από άλλα μέρη.

Περιλαμβάνοντας παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

A15. Το περιεχόμενο της παραγράφου Άλλου Θέματος αντανακλά σαφώς ότι αυτό το άλλο θέμα δεν απαιτείται να παρουσιαστεί και να γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Η παράγραφος Άλλου Θέματος δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαγορεύεται στον ελεγκτή να παρέχει από νόμο, κανονισμό ή άλλα επαγγελματικά πρότυπα, όπως για παράδειγμα, πρότυπα δεοντολογίας που σχετίζονται με την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών. Η παράγραφος Άλλου Θέματος επίσης δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαιτείται να παρέχονται από τη διοίκηση.

Τοποθέτηση παραγράφων έμφασης θέματος και άλλου θέματος στην έκθεση ελεγκτή
(Αναφ. παρ. 9, 11)

A16. Η τοποθέτηση παραγράφου Έμφασης Θέματος ή Άλλου Θέματος στην έκθεση ελεγκτή εξαρτάται από τη φύση των πληροφοριών που πρόκειται να γνωστοποιηθούν και την κρίση του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία αυτών των πληροφοριών για τους σκοπούμενους χρήστες συγκριτικά με άλλα στοιχεία που απαιτείται να αναφέρονται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Για παράδειγμα:

Παράγραφοι έμφασης θέματος

- Όταν η παράγραφος έμφασης θέματος σχετίζεται με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες ο ελεγκτής κρίνει ότι το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που

προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό θα ήταν διαφορετικά μη αποδεκτό[11], ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να τοποθετήσει την παράγραφο αμέσως μετά το τμήμα «Βάση γνώμης» ώστε να παρέχεται κατάλληλο πλαίσιο για τη γνώμη του ελεγκτή.

- Όταν στην έκθεση του ελεγκτή παρουσιάζεται τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μπορεί να παρουσιαστεί παράγραφος έμφασης θέματος είτε αμέσως πριν ή μετά το τμήμα των, βάσει της κρίσης του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο έμφασης θέματος. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να προσθέσει περαιτέρω περιεχόμενο στον τίτλο «Έμφαση θέματος», όπως «Έμφαση θέματος – μεταγενέστερα γεγονότα», ώστε να διαφοροποιήσει την παράγραφο έμφασης θέματος από τα επιμέρους θέματα που περιγράφονται στο τμήμα των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.

Παράγραφοι άλλου θέματος

- Όταν παρουσιάζεται τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή και θεωρείται επίσης απαραίτητη μια παράγραφος άλλου θέματος, ο ελεγκτής μπορεί να προσθέσει περαιτέρω περιεχόμενο στον τίτλο «Άλλο θέμα», όπως «Άλλο θέμα – πεδίο ελέγχου», ώστε να διαφοροποιήσει την παράγραφο άλλου θέματος από τα επιμέρους θέματα που περιγράφονται στο τμήμα των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.

- Όταν μια παράγραφος Άλλου Θέματος περιλαμβάνεται για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε ένα θέμα που σχετίζεται με άλλες ευθύνες αναφοράς που εξετάζονται στην έκθεση του ελεγκτή, η παράγραφος αυτή μπορεί να περιλαμβάνεται στο τμήμα «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων».

- Όταν σχετίζεται με όλες τις ευθύνες του ελεγκτή ή την κατανόηση της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες, η παράγραφος άλλου θέματος μπορεί να περιληφθεί ως ξεχωριστό τμήμα μετά την έκθεση για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και την έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων.

Α17. Το Παράρτημα 3 αποτελεί απεικόνιση της αλληλεπίδρασης μεταξύ του τμήματος των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μιας παραγράφου Έμφασης Θέματος και μιας παραγράφου Άλλου Θέματος όταν όλα παρουσιάζονται στην έκθεση του ελεγκτή. Το υπόδειγμα έκθεσης του Παραρτήματος 4 περιλαμβάνει μια παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή για μια οντότητα που δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο οντότητα η οποία περιέχει γνώμη με επιφύλαξη και για την οποία τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου δεν έχουν γνωστοποιηθεί.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ. παρ. 12)

[11] Για παράδειγμα, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου», παράγραφος 19 και το ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 14

A18. Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 12, δίνει τη δυνατότητα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να ενημερωθούν για τη φύση οποιωνδήποτε ειδικών θεμάτων που ο ελεγκτής σκοπεύει να τονίσει στην έκθεση του ελεγκτή, και τους παρέχει την ευκαιρία να αποκτήσουν περαιτέρω διευκρινήσεις από τον ελεγκτή όπου αυτό είναι απαραίτητο. Όταν η συμπερίληψη παραγράφου Άλλου Θέματος επί συγκεκριμένου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επαναλαμβάνεται σε κάθε διαδοχική ανάθεση, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι δεν είναι αναγκαίο να επαναλαμβάνει την γνωστοποίηση σε κάθε ανάθεση, εκτός εάν αυτό απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Παράρτημα 1

(Αναφ. παρ. 4, Α4)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους έμφασης θέματος

Το παρόν παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιπτώσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων αναθέσεων ελέγχου» – παράγραφος 19(β)
- ΔΠΕ 560 (Αναθ.), «Μεταγενέστερα γεγονότα» – παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 800 (Αναθ.), «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού» – παράγραφος 14

Παράρτημα 2

(Αναφ. παρ. 4)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους άλλων θεμάτων

Το παρόν παράρτημα εντοπίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιπτώσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» – παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 710, «Συγκριτικές πληροφορίες – αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφοι 13-14, 16-17 και 19

Παράρτημα 3

(Αναφ. Παρ. Α17)

Υπόδειγμα έκθεσης ανεξάρτητου ελεγκτή που περιλαμβάνει τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, παράγραφο έμφασης θέματος και παράγραφο άλλου θέματος

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600[12]).

- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).

- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.

- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.

- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

- Μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, εκδηλώθηκε πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις παραγωγής της οντότητας, συμβάν που γνωστοποιήθηκε από την οντότητα ως μεταγενέστερο γεγονός. Κατά την κρίση του ελεγκτή, το θέμα είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών

[12] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

καταστάσεων από τους χρήστες. Το θέμα δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.

- Τα αντίστοιχα ποσά παρουσιάζονται, και οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από τον προηγούμενο ελεγκτή. Δεν απαγορεύεται στον ελεγκτή από νόμο ή κανονισμό να αναφέρεται στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή για τα αντίστοιχα στοιχεία και αποφάσισε να το πράξει.

- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων[13]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

---

[13] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Έμφαση θέματος[14]

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση Χ επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις της πυρκαγιάς που εκδηλώθηκε στις εγκαταστάσεις παραγωγής της Εταιρείας. Η γνώμη μας δεν έχει τροποποιηθεί σε σχέση με αυτό το θέμα.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ0, ελέγχθηκαν από άλλο ελεγκτή ο οποίος εξέφρασε γνώμη χωρίς επιφύλαξη σχετικά με τις δηλώσεις αυτές την 31η Μαρτίου 20Χ1.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [15]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

---

14 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο Α16, μια παράγραφος Έμφασης Θέματος μπορεί να παρουσιαστεί είτε αμέσως πριν ή μετά το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» βάσει της κρίσης του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Έμφασης Θέματος.

15 Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Παράρτημα 4

(Αναφ. Παρ. Α8)

Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω παρέκκλισης από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Η παρέκκλιση από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είχε ως αποτέλεσμα τη γνώμη με επιφύλαξη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, εκδηλώθηκε πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις παραγωγής της οντότητας, συμβάν που γνωστοποιήθηκε από την οντότητα ως μεταγενέστερο γεγονός. Κατά την κρίση του ελεγκτή, το θέμα είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες. Το θέμα δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.
- Δεν απαιτείται από τον ελεγκτή και ούτε ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων[16]

Γνώμη με επιφύλαξη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από της επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «*Βάση για γνώμη με επιφύλαξη*», οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης με επιφύλαξη

Τα βραχυπρόθεσμα εμπορεύσιμα χρεόγραφα της Εταιρίας μεταφέρονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της xxx. Η Διοίκηση δεν έχει την ένδειξη αυτών των τίτλων στην αγορά, αλλά αντί αυτού τα έχει δηλώσει στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα ΔΠΧΑ. Τα αρχεία της Εταιρείας αναφέρουν ότι εάν η Διοίκηση είχε σημειώσει τους εμπορεύσιμους τίτλους στην αγορά, η Εταιρεία θα είχε αναγνωρίσει μη πραγματοποιηθείσα ζημία ύψους xxx στην κατάσταση των συνολικών εσόδων για το έτος. Η λογιστική αξία των χρεογράφων στην κατάσταση της οικονομικής θέσης θα είχε μειωθεί κατά το ίδιο ποσό την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά έσοδα και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά xxx, xxx και xxx, αντίστοιχα.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [*δικαιοδοσία*], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα

---

16 Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας με επιφύλαξη.

Έμφαση θέματος – επιπτώσεις πυρκαγιάς

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση Χ επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις της πυρκαγιάς που εκδηλώθηκε στις εγκαταστάσεις παραγωγής της Εταιρείας. Η γνώμη μας δεν έχει τροποποιηθεί σε σχέση με αυτό το θέμα.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις[17]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 706 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».

[17] Ή άλλους όρους που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 720 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Οι Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Άλλες Πληροφορίες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 720
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)
ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες χρηματοοικονομικές ή μη πληροφορίες (εκτός των οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή επί αυτών) οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας. Η ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο ή συνδυασμός εγγράφων που εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό.

2. Το παρόν ΔΠΕ συντάχθηκε στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων από ανεξάρτητο ελεγκτή. Συνεπώς, οι στόχοι του ελεγκτή στο παρόν ΔΠΕ πρέπει να γίνονται αντιληπτοί στο πλαίσιο των γενικών στόχων του ελεγκτή όπως αυτοί αναφέρονται στην παράγραφο 11 του ΔΠΕ 200.13[1] Οι απαιτήσεις του ΔΠΕ έχουν σχεδιαστεί ώστε να δίνουν τη δυνατότητα στον ελεγκτή να επιτυγχάνει τους στόχους του όπως αυτοί εξειδικεύονται στα ΔΠΕ, και ως εκ τούτου τους συνολικούς στόχους του ελεγκτή. Η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες, ούτε το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια πέρα από αυτά που απαιτούνται προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομιών καταστάσεων.

3. Το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να διαβάσει και να εξετάσει τις άλλες πληροφορίες επειδή οι άλλες πληροφορίες που παρουσιάζουν ουσιώδεις ασυνέπειες με τις οικονομικές καταστάσεις ή με τη γνώση του ελεγκτή που αποκτήθηκε κατά τον έλεγχο μπορεί να δηλώνουν ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα επί των οικονομικών καταστάσεων ή ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, το οποίο ενδέχεται να υπονομεύσει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου την έκθεση του ελεγκτή. Τέτοια ουσιώδη σφάλματα μπορεί επίσης να επηρεάσουν με ακατάλληλο τρόπο τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών για τους οποίους συντάσσεται η έκθεση του ελεγκτή.

4. Το παρόν ΔΠΕ μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή στη συμμόρφωσή του με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας[2] οι οποίες απαιτούν από τον ελεγκτή να αποφεύγει να συνδέεται εν γνώσει του με πληροφορίες που πιστεύει ότι περιλαμβάνουν ουσιωδώς ψευδείς ή παραπλανητικές δηλώσεις, καταστάσεις ή πληροφορίες που παρέχονται από αμέλεια, ή παραλείπεται ή αποκρύπτεται πληροφόρηση η οποία απαιτείται να περιλαμβάνεται όπου μια τέτοια παράλειψη ή απόκρυψη θα ήταν παραπλανητική.

5. Άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή άλλα κονδύλια που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια, σχετικά με ποσά ή άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις και άλλα ποσά ή άλλα κονδύλια επί των οποίων ο ελεγκτής έχει αποκτήσει γνώση κατά τον έλεγχο. Άλλες πληροφορίες μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν και άλλα θέματα.

6. Οι ευθύνες του ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες (άλλες εκτός από τις εφαρμοστέες ευθύνες έκθεσης) εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το εάν οι άλλες

[1] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου»
[2] Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA Code), παράγραφος 110.2

πληροφορίες αποκτώνται από τον ελεγκτή πριν από ή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

7. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) Προκαταρκτικές ανακοινώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ή

(β) Προσφορά χρεογράφων που συμπεριλαμβάνουν ενημερωτικά δελτία ,

8. Οι ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ δεν αποτελούν ανάθεση διασφάλισης επί άλλης πληροφόρησης ούτε επιβάλλουν στον ελεγκτή να αποκτήσει διασφάλιση αναφορικά με αυτές τις άλλες πληροφορίες.

9. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να επιβάλλει πρόσθετες υποχρεώσεις στον ελεγκτή αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που είναι πέραν από το πεδίο του παρόντος ΔΠΕ.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχοι

11. Οι στόχοι του ελεγκτή, έχοντας διαβάσει τις άλλες πληροφορίες, είναι:

(α) Να εξετάσει εάν και κατά πόσον υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων.

(β) Να εξετάσει εάν και κατά πόσον υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο.

(γ) Να αντιδράσει κατάλληλα όταν εντοπίσει ότι υπάρχει τέτοια ουσιώδης ασυνέπεια, ή όταν ο ελεγκτής με οποιοδήποτε άλλο τρόπο λαμβάνει γνώση ότι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες, και

(δ) Να υποβάλλει έκθεση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Ορισμοί

12. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ οι ακόλουθοι όροι έχουν την έννοια που τους αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Ετήσια οικονομική έκθεση – ένα έγγραφο ή συνδυασμός εγγράφων που καταρτίζεται κατά κανόνα σε ετήσια βάση από τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σύμφωνα με νόμο, κανονισμό ή έθιμο, σκοπός του οποίου είναι να παρέχει στους ιδιοκτήτες (ή παρόμοιους συμφεροντούχους) πληροφορίες επί των λειτουργιών, των οικονομικών αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας, όπως αυτά παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις. Η ετήσια οικονομική έκθεση περιλαμβάνει ή συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του

ελεγκτή επί αυτών και συχνά περιέχει πληροφορίες για τις εξελίξεις στην οντότητα, για το μέλλον της, τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες, καθώς και δήλωση από το σώμα διακυβέρνησης της οντότητας και εκθέσεις που καλύπτουν θέματα διακυβέρνησης (Αναφ. παρ. A1-A5),

(β) Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες – Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες υφίσταται, όταν οι άλλες πληροφορίες έχουν δηλωθεί εσφαλμένα ή είναι με οποιοδήποτε άλλο τρόπο παραπλανητικές (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης της παράβλεψης ή απόκρυψης πληροφοριών απαραίτητων για τη δέουσα κατανόηση ενός θέματος που γνωστοποιείται στις άλλες πληροφορίες). (Αναφ. παρ. A6-A7),

(γ) Άλλες πληροφορίες – Χρηματοοικονομικές ή μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες (άλλες από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών) που περιλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας. (Αναφ. παρ. A8-A10).

Απαιτήσεις

Λήψη άλλων πληροφοριών

13. Ο ελεγκτής πρέπει: (Αναφ. παρ. A11-A22)

(α) Να καθορίζει μέσω συζήτησης με τη διοίκηση ποιο έγγραφο(α) αποτελεί(ούν) την ετήσια έκθεση, και τον σχεδιασμένο τρόπο και χρόνο της οντότητας για την έκδοση ενός τέτοιου εγγράφου(ων),

(β) Να προβεί στις κατάλληλες ρυθμίσεις με τη διοίκηση ώστε να αποκτήσει εγκαίρως και, εάν αυτό είναι δυνατό, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή την τελική έκδοση του εγγράφου που αποτελεί την ετήσια έκθεση, και

(γ) Όταν κάποια ή όλα τα έγγραφα που απαιτούνται δεν είναι διαθέσιμα μέχρι και μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, να ζητά από τη διοίκηση να παρέχει έγγραφη διαβεβαίωση ότι η τελική έκδοση του εγγράφου θα παρασχεθεί στον ελεγκτή όταν αυτή είναι διαθέσιμη, και πριν από την έκδοσή της από την οντότητα, έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. A22).

Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών

14. Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάζει τις άλλες πληροφορίες και, κάνοντάς το αυτό: (Αναφ. παρ. A23-A24)

(α) Να εξετάζει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Ως βάση αυτής της εξέτασης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τη συνέπειά τους, να συγκρίνει επιλεγμένα ποσά ή άλλα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες (που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια περί των ποσών ή των άλλων κονδυλίων στις οικονομικές

καταστάσεις) με τα αντίστοιχα ποσά ή άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις, και (Αναφ. παρ. Α25-Α29),

(β) Να εξετάζει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που ο ελεγκτής αποκόμισε κατά τον έλεγχο, στα πλαίσια των ελεγκτικών τεκμηρίων που απέκτησε και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τον έλεγχο. (Αναφ. παρ. Α30-Α36).

15. Κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 14, ο ελεγκτής πρέπει να παραμείνει σε εγρήγορση για ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που ο ελεγκτής έχει αποκομίσει κατά τον έλεγχο εμφανίζεται ότι είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. (Αναφ. παρ. Α24, Α37-Α38).

Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιώδους ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες

16. Εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι φαίνεται να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα (ή αντιλαμβάνεται ότι οι άλλες πληροφορίες φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες), ο ελεγκτής πρέπει να συζητά το θέμα με τη διοίκηση και, εάν είναι απαραίτητο, να πραγματοποιήσει άλλες διαδικασίες ώστε να συμπεράνει εάν: (Αναφ. παρ. Α39-Α43)

(α) Υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες,

(β) Υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις, ή

(γ) Η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον αυτής πρέπει να επικαιροποιηθεί.

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες

17. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, τότε ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει αυτές τις άλλες πληροφορίες. Εάν η διοίκηση:

(α) Συμφωνήσει να πραγματοποιήσει την διόρθωση, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει ότι η διόρθωση όντως έγινε,

(β) Αρνηθεί να πραγματοποιήσει τη διόρθωση, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και να ζητήσει την πραγματοποίηση της διόρθωσης.

18. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, και οι άλλες πληροφορίες δεν έχουν διορθωθεί κατόπιν της γνωστοποίηση αυτών στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει τις κατάλληλες ενέργειες, συμπεριλαμβανομένων των ακολούθων: (Αναφ. παρ. Α44),

(α) Να εξετάσει τις επιπτώσεις επί της έκθεσης του ελεγκτή και να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει το ουσιώδες σφάλμα στην έκθεσή του (βλέπε παράγραφο 22(ε)(ii)) ή (Αναφ. παρ. Α45),

(β) Να απεμπλακεί από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό τον νόμο ή κανονισμό που εφαρμόζεται. (Αναφ. παρ. Α46-Α47).

19. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν μετά τη ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Εάν οι άλλες πληροφορίες διορθωθούν, να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες διαδικασίες υπό τις περιστάσεις, ή (Αναφ. παρ. Α48),

(β) Εάν οι άλλες πληροφορίες δεν διορθωθούν μετά τη σχετική γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες εξετάζοντας τα νόμιμα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του ελεγκτή, να αναζητήσει το μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα και να το θέσει δεόντως υπό την προσοχή των χρηστών για τους οποίους συντάσσεται η έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α49-Α50).

Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να επικαιροποιηθεί

20. Εάν, ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης διαδικασιών που περιγράφονται στις παραγράφους 14-15, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή ότι η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να αναθεωρηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να ανταποκριθεί καταλλήλως σύμφωνα με άλλα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α51)

Αναφορά

21. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ξεχωριστή παράγραφο με τίτλο «Άλλες πληροφορίες», ή άλλο κατάλληλο τίτλο, όταν, κατά την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή:

(α) Για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής έχει λάβει ή αναμένει να λάβει τις άλλες πληροφορίες, ή

(β) Για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής έχει λάβει ορισμένες ή όλες τις άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ. Α52).

22. Όταν απαιτείται η έκθεση του ελεγκτή να περιλαμβάνει παράγραφο με τίτλο «Άλλες πληροφορίες» σύμφωνα με την παράγραφο 21, η παράγραφος αυτή πρέπει να περιλαμβάνει: (Αναφ. παρ. Α53)

(α) Δήλωση ότι η διοίκηση ευθύνεται για τις άλλες πληροφορίες,

(β) Εντοπισμό:

(i) άλλων πληροφοριών, εάν υπάρχουν, που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και

(ii) για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας, άλλων πληροφοριών, εάν υπάρχουν, που αναμένεται να ληφθούν μετά την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή,

(γ) Δήλωση ότι η έκθεση του ελεγκτή δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και συνεπώς, ο ελεγκτής δεν εκφράζει (ή δεν θα εκφράσει) γνώμη ελέγχου ή συμπέρασμα οποιασδήποτε μορφής διασφάλισης επί αυτού,

(δ) Περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή που σχετίζονται με την ανάγνωση, εξέταση και αναφορά επί άλλων πληροφοριών όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, και

(ε) Όταν έχουν ληφθεί άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή, είτε:

(i) Δήλωση ότι ο ελεγκτής δεν έχει τίποτα να αναφέρει, ή

(ii) Εάν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, δήλωση που να περιγράφει μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.

23. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[3], ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις επιπτώσεις του θέματος που εγείρει διαφοροποίηση γνώμης για τη δήλωση που απαιτείται στην παράγραφο 22 (ε). (Αναφ. παρ. Α54-Α58)

Αναφορά που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό

24. Εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ο ελεγκτής να αναφέρει τις άλλες πληροφορίες στην έκθεση ελεγκτή χρησιμοποιώντας συγκεκριμένη διατύπωση ή λεκτικό, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μόνο εάν η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει κατ΄ελάχιστο: (Αναφ. παρ. 59)

(α) Ταυτοποίηση των άλλων πληροφοριών που λήφθηκαν από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή,

(β) Περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες, και

(γ) Σαφή δήλωση η οποία να αναφέρεται στα αποτελέσματα του έργου του ελεγκτή για αυτό το σκοπό.

Τεκμηρίωση

[3] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

25. Κατά την αντιμετώπιση των απαιτήσεων του ΔΠΕ 230[4] όπως εφαρμόζονται στο παρόν ΔΠΕ, ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου:

(α) Τεκμηρίωση των διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ, και

(β) Την τελική έκδοση των άλλων πληροφοριών επί των οποίων ο ελεγκτής έχει πραγματοποιήσει την εργασία που απαιτείται από το παρόν ΔΠΕ.

* * *

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμοί

Ετήσια οικονομική έκθεση (Αναφ. παρ 12(α))

Α1. Νόμος, κανονισμός ή έθιμο μπορεί να καθορίσουν το περιεχόμενο της ετήσιας οικονομικής έκθεσης, και το όνομα με το οποίο πρέπει να αναφέρεται, για οντότητες σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Ωστόσο, το περιεχόμενο και το όνομα μπορεί να ποικίλουν εντός της δικαιοδοσίας και από τη μια δικαιοδοσία στην άλλη.

Α2. Η ετήσια οικονομική έκθεση συντάσσεται κατά κανόνα σε ετήσια βάση. Ωστόσο, όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για περίοδο μικρότερη ή μεγαλύτερη του ενός έτους, η ετήσια οικονομική έκθεση μπορεί επίσης να συνταχθεί έτσι ώστε να καλύπτει την ίδια περίοδο με τις οικονομικές καταστάσεις.

Α3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο και να αναφέρεται με τίτλο «ετήσια οικονομική έκθεση» ή με οποιονδήποτε άλλο τίτλο. Σε άλλες περιπτώσεις, νόμος, κανονισμός ή έθιμο μπορεί να απαιτεί η οντότητα να αναφέρει στους ιδιοκτήτες (ή σε άλλους συμφεροντούχους) πληροφορίες επί των λειτουργιών, των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, όπως αυτά παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ετήσια οικονομική έκθεση) μέσω μεμονωμένου εγγράφου ή μέσω δύο ή περισσοτέρων ξεχωριστών εγγράφων που σε συνδυασμό εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό. Για παράδειγμα, ανάλογα από το νόμο, τον κανονισμό ή το έθιμο σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα έγγραφα μπορεί να αποτελούν μέρος της ετήσιας έκθεσης:

- Έκθεση διοίκησης, σχολιασμός της διοίκησης, ή λειτουργική και χρηματοοικονομική επισκόπηση ή παρόμοιες εκθέσεις από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (για παράδειγμα, έκθεση διευθυντών).
- Δήλωση του προέδρου.
- Δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης.

[4] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση Ελέγχου», παράγραφοι 8-11

- Εκθέσεις περί εσωτερικών δικλείδων ελέγχου και εκτίμησης κινδύνου.

Α4. Η ετήσια οικονομική έκθεση μπορεί να είναι διαθέσιμη στους χρήστες σε έντυπη μορφή, ή ηλεκτρονικά όταν συμπεριλαμβάνεται στην ιστοσελίδα της οντότητας. Ένα έγγραφο (ή συνδυασμός εγγράφων) μπορεί να πληροί τον ορισμό της ετήσιας οικονομικής έκθεσης, ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο διατίθεται στους χρήστες.

Α5. Η ετήσια οικονομική έκθεση είναι διαφορετική στη φύση, το σκοπό και το περιεχόμενο από άλλες εκθέσεις, όπως μια έκθεση που συντάσσεται ώστε να καλύπτει τις ανάγκες πληροφόρησης συγκεκριμένου συνόλου συμφεροντούχων ή μια έκθεση που συντάσσεται ώστε να συμμορφώνεται με συγκεκριμένο κανονιστικό σκοπό αναφοράς (ακόμα και όταν μια τέτοια έκθεση απαιτείται να είναι δημοσίως διαθέσιμη). Παραδείγματα εκθέσεων που, όταν εκδίδονται ως μεμονωμένα έγγραφα, δεν αποτελούν τυπικά μέρος του συνδυασμού των εγγράφων που αποτελούν μια ετήσια οικονομική έκθεση (που υπόκειται σε νόμο, κανονισμό ή έθιμο), και που ως εκ τούτου δεν αποτελούν άλλη πληροφορία εντός του πεδίου του παρόντος ΔΠΕ, περιλαμβάνουν:

- Ξεχωριστές κλαδικές ή κανονιστικές εκθέσεις (για παράδειγμα, εκθέσεις κεφαλαιακής επάρκειας), τέτοιες όπως αυτές που συντάσσονται στον τραπεζικό, ασφαλιστικό και συνταξιοδοτικό κλάδο.
- Εκθέσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- Εκθέσεις αειφορίας.
- Εκθέσεις διαφορετικότητας και ίσων ευκαιριών.
- Εκθέσεις ευθύνης προϊόντων.
- Εκθέσεις για εργασιακές πρακτικές και συνθήκες εργασίας.
- Εκθέσεις για τα ανθρώπινα δικαιώματα.

Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ 12(β))

Α6. Όταν ένα συγκεκριμένο θέμα γνωστοποιείται στις άλλες πληροφορίες, οι άλλες πληροφορίες ενδέχεται να παραλείψουν ή να αποκρύψουν ότι είναι απαραίτητο για την σωστή κατανόηση του θέματος αυτού. Για παράδειγμα, εάν οι άλλες πληροφορίες φιλοδοξούν να αντιμετωπίσουν τους βασικούς δείκτες απόδοσης που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση, τότε η παράλειψη ενός βασικού δείκτη απόδοσης που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι οι άλλες πληροφορίες είναι εσφαλμένες.

Α7. Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους μπορεί να συζητείται σε πλαίσιο το οποίο έχει εφαρμογή στις άλλες πληροφορίες και, εάν αυτό ισχύει, ένα τέτοιο πλαίσιο μπορεί να παρέχει πλαίσιο αναφοράς για τον ελεγκτή κατά τη δημιουργία κρίσεων αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Σε πολλές περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να μην υπάρχει εφαρμοστέο πλαίσιο που να περιλαμβάνει συζήτηση της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους όπως αυτή

εφαρμόζεται στις άλλες πληροφορίες. Στις περιπτώσεις αυτές, τα ακόλουθα χαρακτηριστικά παρέχουν στον ελεγκτή ένα πλαίσιο αναφοράς για τον καθορισμό του εάν ένα σφάλμα στις άλλες πληροφορίες είναι ουσιώδες:

- Το ουσιώδες μέγεθος εξετάζεται στα πλαίσια των αναγκών κοινής πληροφόρησης των χρηστών ενός ομίλου (μιας ομάδας χρηστών). Οι χρήστες των άλλων πληροφοριών αναμένεται να είναι οι ίδιοι με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς για τους χρήστες αυτούς μπορεί να είναι αναμενόμενο ότι θα διαβάσουν τις άλλες πληροφορίες ώστε να παρέχουν πλαίσιο στις οικονομικές καταστάσεις.

- Οι κρίσεις αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος λαμβάνουν υπόψη συγκεκριμένες συνθήκες του σφάλματος εξετάζοντας εάν και κατά πόσο οι χρήστες θα επηρεάζονταν από τις επιπτώσεις του μη διορθωμένου σφάλματος. Όλα τα σφάλματα δεν θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

- Οι κρίσεις αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος περιλαμβάνουν ποιοτικά και ποσοτικά ζητήματα. Κατά συνέπεια, τέτοιες κρίσεις μπορεί να λαμβάνουν υπόψη τους τη φύση ή το μέγεθος των κονδυλίων που οι άλλες πληροφορίες παρουσιάζουν στα πλαίσια της ετήσιας οικονομικής έκθεσης της οντότητας.

Άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ. 12(γ))

A8. Το Παράρτημα 1 περιλαμβάνει παραδείγματα ποσών και άλλων κονδυλίων που μπορεί να περιλαμβάνονται στις άλλες πληροφορίες.

A9. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αλλά να επιτρέπει αυτές να εντοπίζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων[5]. Καθώς αυτές οι γνωστοποιήσεις απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, αποτελούν μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου δεν αποτελούν άλλες πληροφορίες για το σκοπό του παρόντος ΔΠΕ.

A10. Όπως ορίζεται στο παρόν ΔΠΕ η επεκτάσιμη γλώσσα επιχειρηματικής αναφοράς (eXtensible Business Reporting Language - XBRL) δεν αποτελεί άλλη πληροφόρηση.

Λήψη άλλων πληροφοριών (Αναφ. παρ. 13)

A11. Ο καθορισμός των εγγράφων που είναι ή αποτελούν την ετήσια οικονομική έκθεση συχνά βασίζεται σαφώς σε νόμο, κανονισμό ή έθιμο. Σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να έχουν εθιμοτυπικά χρησιμοποιήσει ένα πακέτο εγγράφων που σε συνδυασμό απαρτίζουν την ετήσια οικονομική έκθεση, ή μπορεί να είναι αποφασισμένοι να το πράξουν. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να μην είναι σαφές ποια έγγραφα είναι ή αποτελούν την ετήσια οικονομική έκθεση. Σε τέτοιες

[5] Για παράδειγμα, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 7, «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις», επιτρέπει ορισμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ είτε να δοθούν στις οικονομικές καταστάσεις είτε να ενσωματωθούν με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποιο άλλο έγγραφο, όπως ένας σχολιασμός της διοίκησης ή η έκθεση κινδύνου, που είναι διαθέσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ταυτόχρονα και υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις.

περιπτώσεις, το χρονοδιάγραμμα και ο σκοπός των εγγράφων (και εκείνοι για τους οποίους προορίζονται) αποτελούν θέματα που μπορεί να σχετίζονται με την απόφαση του ελεγκτή για το ποια έγγραφα είναι ή απαρτίζουν την ετήσια οικονομική έκθεση.

A12. Όταν η ετήσια οικονομική έκθεση μεταφράζεται σε άλλες γλώσσες κατ' εφαρμογή νόμου ή κανονισμού (όπως πολλές φορές αυτό προκύπτει όταν η δικαιοδοσία έχει περισσότερες από μία επίσημες γλώσσες), ή όταν πολλαπλές «ετήσιες οικονομικές εκθέσεις» συντάσσονται σύμφωνα με διαφορετική νομοθεσία (για παράδειγμα, όταν η οντότητα είναι εισηγμένη σε περισσότερες της μια δικαιοδοσίες), μπορεί να χρειαστεί εξέταση του εάν και κατά πόσο μία ή περισσότερες «ετήσιες οικονομικές εκθέσεις» αποτελούν μέρος των άλλων πληροφοριών. Εθνικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να παρέχει περαιτέρω οδηγίες για αυτό το ζήτημα.

A13. Η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για τη σύνταξη της ετήσιας οικονομικής έκθεσης. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιήσει στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα ακόλουθα:

- Τις προσδοκίες του ελεγκτή σε σχέση με τη λήψη της τελικής έκδοσης της ετήσιας οικονομικής έκθεσης (συμπεριλαμβανομένου του συνδυασμού εγγράφων που απαρτίζουν μαζί την ετήσια οικονομική έκθεση) εγκαίρως, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, ή εάν αυτό δεν είναι εφικτό, το συντομότερο δυνατό και σε κάθε περίπτωση πριν από την έκδοση τέτοιας πληροφόρησης από την οντότητα.

- Τις ενδεχόμενες επιπτώσεις όταν οι άλλες πληροφορίες ληφθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

A14. Οι γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο Α13 μπορεί να είναι ιδιαιτέρως κατάλληλες για παράδειγμα:

- Σε αρχική ανάθεση ελέγχου.

- Όταν υπήρξε αλλαγή στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

- Όταν άλλες πληροφορίες αναμένεται να συγκεντρωθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

A15. Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση πρόκειται να εγκρίνουν τις άλλες πληροφορίες πριν από την έκδοσή τους από την οντότητα, η τελική έκδοση αυτών των άλλων πληροφοριών είναι αυτή που έχει εγκριθεί προς έκδοση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

A16. Σε ορισμένες περιπτώσεις η ετήσια οικονομική έκθεση της οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο προς δημοσιοποίηση, σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό ή η πρακτική αναφοράς της οντότητας, αμέσως μετά τη περίοδο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας έτσι ώστε να καθίσταται

διαθέσιμη στον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή. Σε άλλες περιπτώσεις, ένα τέτοιο έγγραφο μπορεί να μην απαιτείται να δημοσιευθεί μέχρι ένα μεταγενέστερο χρόνο, ή σε χρόνο που η οντότητα επιλέγει. Μπορεί επίσης να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η ετήσια οικονομική έκθεση της οντότητας είναι συνδυασμός εγγράφων, καθένα από τα οποία υπόκειται σε διαφορετικές απαιτήσεις ή πρακτικές αναφοράς από την οντότητα αναφορικά με το χρόνο δημοσιοποίησής τους.

A17. Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες, την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, η οντότητα εξετάζει την ανάπτυξη ενός εγγράφου που μπορεί να αποτελεί μέρος της ετήσιας οικονομικής έκθεσης της οντότητας (για παράδειγμα, εθελοντική έκθεση προς τους συμφεροντούχους), αλλά η διοίκηση αδυνατεί να επιβεβαιώσει στον ελεγκτή το σκοπό ή το χρόνο ενός τέτοιου εγγράφου. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να επιβεβαιώσει το σκοπό ή το χρονοδιάγραμμα ενός τέτοιου εγγράφου, το έγγραφο δεν θεωρείται άλλη πληροφόρηση για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ.

A18. Η έγκαιρη λήψη άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή δίνει τη δυνατότητα για τυχόν αναθεωρήσεις που θεωρούνται απαραίτητες να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις, στην έκθεση του ελεγκτή, ή στις άλλες πληροφορίες πριν από την έκδοσή τους. Η επιστολή ανάθεσης ελέγχου[6] μπορεί να αναφέρεται σε συμφωνία με τη διοίκηση να καταστήσει διαθέσιμες στον ελεγκτή τις άλλες πληροφορίες εγκαίρως, και εάν είναι δυνατόν, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

A19. Όταν οι άλλες πληροφορίες διατίθενται στους χρήστες μόνο μέσω της ιστοσελίδας της οντότητας, η εκδοχή της λήψης των άλλων πληροφοριών από την οντότητα άμεσα παρά από την ιστοσελίδα της αποτελεί το σχετικό έγγραφο επί του οποίου ο ελεγκτής θα πραγματοποιήσει διαδικασίες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Ο ελεγκτής δεν φέρει καμία ευθύνη σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ για διερεύνηση τέτοιων άλλων πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων άλλων πληροφοριών που μπορεί να βρίσκονται στην ιστοσελίδα της οντότητας, ούτε έχει την υποχρέωση να εκτελέσει οποιεσδήποτε διαδικασίες ώστε να επιβεβαιώσει ότι αυτές οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται καταλλήλως στην ιστοσελίδα της οντότητας ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο ότι έχουν δεόντως μεταδοθεί ή εμφανιστεί ηλεκτρονικά.

A20. Δεν αποκλείεται η χρονολόγηση ή η έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή από αυτόν, εάν δεν έχει λάβει ορισμένες ή όλες από τις άλλες πληροφορίες.

A21. Όταν οι άλλες πληροφορίες λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να επικαιροποιήσει τις διαδικασίες που εκτελέστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του ΔΠΕ 560[7].

A22. Το ΔΠΕ 580[8] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει οδηγίες για τη χρήση έγγραφων διαβεβαιώσεων. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις απαιτείται να ζητούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) αναφορικά με άλλες πληροφορίες που θα είναι διαθέσιμες μόνο μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και σκοπό έχουν να ενισχύσουν

[6] ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου», παράγραφος A24
[7] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα»
[8] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις»

τη δυνατότητα του ελεγκτή να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ αναφορικά με τέτοια πληροφόρηση. Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να αιτηθεί άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις, για παράδειγμα ότι:

- Η διοίκηση έχει πληροφορήσει τον ελεγκτή για όλα τα έγγραφα που αναμένει να εκδώσει και ενδέχεται να αποτελούν άλλες πληροφορίες,
- Οι οικονομικές καταστάσεις και κάθε άλλη πληροφορία που λαμβάνεται από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή είναι συνεπείς μεταξύ τους, και ότι οι άλλες πληροφορίες δεν περιλαμβάνουν οποιοδήποτε ουσιώδες σφάλμα, και
- Αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που δεν έχουν ληφθεί από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, ότι η διοίκηση σκοπεύει να ετοιμάσει και να εκδώσει τέτοιες άλλες πληροφορίες και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα μιας τέτοιας έκθεσης.

Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών (Αναφ. παρ. 14-15)

A23. Ο ελεγκτής απαιτείται από το ΔΠΕ 200[9] να σχεδιάζει και να διενεργεί τον έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η διατήρηση επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά την ανάγνωση και την εξέταση των άλλων πληροφοριών περιλαμβάνει για παράδειγμα, την αναγνώριση ότι η διοίκηση μπορεί να είναι υπερβολικά αισιόδοξη για την επιτυχία των σχεδίων της, και να είναι σε εγρήγορση για πληροφορίες που μπορεί να είναι ασυνεπείς με:

(α) Τις οικονομικές καταστάσεις, ή

(β) Τη γνώση που ο ελεγκτής έχει αποκομίσει κατά τον έλεγχο

A24. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 220[10] ο εταίρος ανάθεσης απαιτείται να αναλαμβάνει την ευθύνη για την κατεύθυνση, την εποπτεία και την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου σε συμμόρφωση με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Στα πλαίσια του παρόντος ΔΠΕ, οι παράγοντες που μπορεί να λαμβάνονται υπόψη όταν εξετάζονται τα κατάλληλα μέλη της ομάδας ανάθεσης για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων των παραγράφων 14-15, περιλαμβάνουν:

- Τη σχετική εμπειρία των μελών της ομάδας ανάθεσης.
- Το εάν και κατά πόσο στα μέλη της ομάδας ανάθεσης έχουν ανατεθεί έργα που απαιτούν τη δέουσα γνώση που αποκτάται κατά τον έλεγχο ώστε να εντοπίζουν ασυνέπειες μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης αυτής.
- Το βαθμό κρίσης που απαιτείται για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων των παραγράφων 14-15. Για παράδειγμα, η εκτέλεση διαδικασιών για την αξιολόγηση και τη συνέπεια των ποσών στις άλλες πληροφορίες που

[9] ΔΠΕ 200, παράγραφος 15
[10] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες Ποιότητας για έναν Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων», παράγραφος 15 (α)

σκοπός τους είναι να είναι ίδια με τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να διενεργηθεί από λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

- Το εάν και κατά πόσο, στην περίπτωση ελέγχου ομίλου, είναι απαραίτητο να τεθούν ερωτήματα στον ελεγκτή συστατικού, για την αντιμετώπιση των άλλων πληροφοριών που σχετίζονται με το συστατικό αυτό.

Εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ.Παρ. 14(α))

A25. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή άλλα κονδύλια που σκοπό έχουν να είναι ίδια, να συνοψίζουν ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια σχετικά με τα ποσά ή τα άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις αντιστοίχως. Παραδείγματα τέτοιων ποσών ή άλλων κονδυλίων μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Πίνακες, διαγράμματα ή γραφικές παραστάσεις που περιλαμβάνουν αποσπάσματα από τις οικονομικές καταστάσεις.
- Γνωστοποίηση που παρέχει μεγαλύτερη λεπτομέρεια αναφορικά με τα υπόλοιπα ή τους λογαριασμούς που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως «έσοδα για το έτος 20X1 που απαρτίζονται από XXX εκατομμύρια από το προϊόν X και YYY εκατομμύρια από το προϊόν Y».
- Περιγραφές των οικονομικών αποτελεσμάτων, όπως «συνολικές δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης που ήταν XXX το 20X1».

A26. Κατά την αξιολόγηση της συνέπειας των επιλεγμένων ποσών ή άλλων κονδυλίων στις άλλες πληροφορίες με τα αντίστοιχα στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να συγκρίνει όλα τα ποσά ή τα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια σχετικά με τα ποσά ή τα άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις, με τα αντίστοιχα ποσά ή κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις.

A27. Η επιλογή των ποσών ή των άλλων κονδυλίων προς σύγκριση αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Παράγοντες σχετικοί με τη κρίση αυτή περιλαμβάνουν:

- Τη σοβαρότητα του ποσού ή των άλλων κονδυλίων στα πλαίσια στα οποία παρουσιάζονται, τα οποία μπορεί να επηρεάζουν τη σημασία που θα έδιναν οι χρήστες στο συγκεκριμένο ποσό ή κονδύλι (για παράδειγμα, ένας βασικός αριθμοδείκτης ή ποσό).
- Το εάν ποσοτικά το σχετικό μέγεθος του ποσού που συγκρίνεται με τους λογαριασμούς ή τα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις ή οι άλλες πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται.
- Την ευαισθησία του συγκεκριμένου ποσού ή άλλου κονδυλίου στις άλλες πληροφορίες, για παράδειγμα για πληροφορίες που σκοπό έχουν να είναι ίδιες όπως οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις συγκρίνοντας τις πληροφορίες με τις οικονομικές καταστάσεις.

A28. Ο καθορισμός της φύσης και της έκτασης των διαδικασιών για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων της παραγράφου 14(α) είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης, αναγνωρίζοντας ότι οι ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ δεν αποτελούν ανάθεση διασφάλισης επί των άλλων πληροφοριών, ούτε επιβάλουν τη λήψη διασφάλισης για τις άλλες πληροφορίες. Παραδείγματα τέτοιων πληροφοριών περιλαμβάνουν:

- Πληροφορίες που έχουν ως σκοπό να είναι ίδιες όπως οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις συγκρίνοντας τις πληροφορίες με εκείνες των οικονομικών καταστάσεων.
- Πληροφορίες που έχουν ως σκοπό να εκφράσουν το ίδιο νόημα όπως οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, συγκρίνοντας το λεκτικό που χρησιμοποιήθηκε και εξετάζοντας τη σημασία των διαφορών στη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε και εάν τέτοιες διαφορές ενδέχεται να υπονοούν διαφορετικά νοήματα.
- Συμφωνία μεταξύ ενός ποσού εντός των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση, και
    - Σύγκριση κονδυλίων στη συμφωνία με τις οικονομικές καταστάσεις και τις άλλες πληροφορίες, και
    - Έλεγχος του εάν και κατά πόσο οι υπολογισμοί εντός της συμφωνίας είναι αριθμητικά ακριβείς.

A29. Η αξιολόγηση της συνέπειας των επιλεγμένων ποσών ή των άλλων κονδυλίων στις άλλες πληροφορίες με τις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει, όταν αυτό είναι σχετικό δεδομένης της φύσης και των άλλων πληροφοριών, τον τρόπο της παρουσίασης αυτών σε σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις.

Εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυμφωνία μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο (Αναφ. παρ. 14(β))

A30. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή κονδύλια που σχετίζονται με τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου (εκτός από εκείνες της παραγράφου 14(α)). Παραδείγματα τέτοιων ποσών ή κονδυλίων μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Γνωστοποίηση των μονάδων που παρήχθησαν, ή πίνακα που συνοψίζει αυτή την παραγωγή ανά γεωγραφική περιοχή.
- Δήλωση ότι «η εταιρία εισήγαγε το προϊόν Χ και το προϊόν Υ κατά τη διάρκεια του έτους».
- Σύνοψη των περιοχών των μεγαλύτερων λειτουργιών της οντότητας, όπως «το μεγαλύτερο κέντρο λειτουργίας της οντότητας στη χώρα Χ, και υπάρχουν επίσης λειτουργίες στις χώρες Υ και Ζ».

A31. Η γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου περιλαμβάνει την κατανόηση του ελεγκτή επί της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής,

συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλείδων της οντότητας, που αποκτήθηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[11] (Αναθεωρημένο). Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) καθορίζει ην κατανόηση που απαιτείται εκ μέρους του ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει θέματα όπως η κατανόηση για:

(α) Τον σχετικό κλάδο, το κανονιστικό πλαίσιο και άλλους εξωτερικούς παράγοντες,

(β) Τη φύση της οντότητας,

(γ) Την επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εκ μέρους της οντότητας,

(δ) Τους αντικειμενικούς σκοπούς και τις στρατηγικές της οντότητας,

(ε) Την επιμέτρηση και επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας, και

(στ) Τις εσωτερικές δικλείδες της οντότητας.

A32. Η γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί επίσης να περιλαμβάνει θέματα που έχουν φύση προοπτικής. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επιχειρηματικές προοπτικές και μελλοντικές ταμιακές ροές που ο ελεγκτής εξέτασε κατά την αξιολόγηση των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για την εκτέλεση δοκιμασιών απομείωσης ή άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως η υπεραξία, ή αξιολογήσεις εκτιμήσεων της διοίκησης για τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

A33. Κατά την εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρωθεί σε εκείνα τα θέματα στις άλλες πληροφορίες που είναι επαρκούς σημασίας ώστε το σφάλμα στις άλλες πληροφορίες σε σχέση με τα θέματα αυτά θα μπορούσε να είναι ουσιώδες.

A34. Αναφορικά με πολλά θέματα στις άλλες πληροφορίες, η αναθύμηση του ελεγκτή αναφορικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια που απέκτησε και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τον έλεγχο μπορεί να είναι επαρκής και να δίνει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εξετάσει εάν υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Όσο πιο έμπειρος και περισσότερο εξοικειωμένος με τις βασικές πτυχές του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, τόσο πιθανότερο είναι η αναθύμηση του ελεγκτή επί σχετικών θεμάτων να είναι επαρκής. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εξετάσει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου ενόψει των αναμνήσεων του ελεγκτή από συζητήσεις που πραγματοποιήθηκαν με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή από ευρήματα από διαδικασίες που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όπως η ανάγνωση πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, χωρίς την ανάγκη περαιτέρω ενεργειών.

[11] ΔΠΕ 315, «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφοι 11-12

A35. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι η αναφορά στη σχετική τεκμηρίωση του ελέγχου ή η δημιουργία ερωτημάτων στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές των συστατικών είναι η κατάλληλη ως βάση για την εξέταση εκ μέρους του ελεγκτή του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια. Για παράδειγμα:

- Όταν οι άλλες πληροφορίες περιγράφουν την προσχεδιασμένη διακοπή μεγάλης γραμμής παραγωγής και παρόλο που ο ελεγκτής γνωρίζει αυτήν την προσχεδιασμένη διακοπή, ο ελεγκτής μπορεί να θέσει ερωτήματα σε σχετικό μέλος της ομάδας ανάθεσης που πραγματοποίησε τις ελεγκτικές διαδικασίες σε αυτό τον τομέα ώστε να υποστηρίξει την εξέτασή του επί του εάν και κατά πόσο η περιγραφή είναι ουσιωδώς ασυνεπής με τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

- Όταν οι άλλες πληροφορίες περιγράφουν σημαντικές λεπτομέρειες μιας δικαστικής αγωγής που αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο, αλλά ο ελεγκτής δεν μπορεί να ανακαλέσει τα γεγονότα επαρκώς, μπορεί να είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά στην τεκμηρίωση ελέγχου όπου αυτές οι λεπτομέρειες συνοψίζονται ώστε να υποστηριχθεί η μνήμη του ελεγκτή.

A36. Το εάν και κατά πόσο ο ελεγκτής αναφέρεται σε σχετική τεκμηρίωση ελέγχου, ή θέτει ερωτήματα στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές συστατικών είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Ωστόσο μπορεί να μην είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να αναφερθεί στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου, ή να θέσει ερωτήματα στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές συστατικών επί οποιουδήποτε θέματος περιλαμβάνεται στις άλλες πληροφορίες.

Εγρήγορση για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες (Αναφ. Παρ. 15)

A37. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν συζητήσεις θεμάτων που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις και επίσης μπορεί να επεκταθούν πέρα από τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Για παράδειγμα οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν δηλώσεις αναφορικά με εκπομπές αερίων θερμοκηπίου.

A38. Η εγρήγορση για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες, που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες βοηθάει τον ελεγκτή στη συμμόρφωσή του με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που απαιτούν από τον ελεγκτή να αποφεύγει να είναι εν γνώση του συνδεδεμένος με άλλες πληροφορίες που ο ελεγκτής θεωρεί ότι περιλαμβάνουν ουσιώδες σφάλμα ή παραπλανητική δήλωση ή δήλωση εσκεμμένα κεκαλυμμένη ή παραλείψεις ή αποκρύψεις σε απαραίτητες πληροφορίες όπως αυτή του ότι οι άλλες πληροφορίες είναι παραπλανητικές[12]. Το να επαγρυπνεί για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως αποτέλεσμα στην εξακρίβωση εκ μέρους του ελεγκτή θεμάτων όπως:

[12] Κώδικας IESBA, παράγραφος 110.2

- Διαφορές μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γενικής γνώσης, εκτός από τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, των μελών της ομάδας ανάθεσης διαβάζοντας τις άλλες πληροφορίες που οδηγούν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ή

- Την εσωτερική ασυνέπεια στις άλλες πληροφορίες που οδηγεί τον ελεγκτή να πιστεύει ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες.

Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιώδους ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες (Αναφ. παρ. 16)

Α39. Η συζήτηση του ελεγκτή με τη διοίκηση αναφορικά με ουσιώδεις ασυνέπειες (ή άλλες πληροφορίες που εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες) μπορεί να περιλαμβάνει αίτημα προς τη διοίκηση να παρέχει υποστήριξη για τη βάση των δηλώσεων της διοίκησης στις άλλες πληροφορίες. Βασιζόμενος στις περαιτέρω πληροφορίες ή επεξηγήσεις της διοίκησης, ο ελεγκτής μπορεί να ικανοποιηθεί ότι οι άλλες πληροφορίες δεν είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Για παράδειγμα, οι εξηγήσεις της διοίκησης μπορεί να καταδεικνύουν εύλογη και επαρκή βάση για ισχυρές διαφορές κρίσης.

Α40. Αντιθέτως, η συζήτηση με τη διοίκηση μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που να υποστηρίζουν το συμπέρασμα του ελεγκτή ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

Α41. Μπορεί να είναι περισσότερο δύσκολη για τον ελεγκτή η αμφισβήτηση της διοίκησης επί θεμάτων κρίσης από ότι επί θεμάτων που έχουν περισσότερο αντικειμενική φύση. Ωστόσο μπορεί υπό ορισμένες συνθήκες ο ελεγκτής να συμπεραίνει ότι οι άλλες πληροφορίες περιλαμβάνουν δήλωση που δεν είναι συνεπής με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Οι συνθήκες αυτές μπορεί να εγείρουν αμφιβολία σχετικά με τις άλλες πληροφορίες, τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Α42. Καθώς υπάρχει ευρύτατο πεδίο πιθανών ουσιωδών σφαλμάτων στις άλλες πληροφορίες, η φύση και η έκταση των άλλων διαδικασιών που ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει ώστε να συμπεράνει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες είναι θέματα της επαγγελματικής κρίσης του βάσει των συνθηκών.

Α43. Όταν ένα θέμα δεν σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να αξιολογήσει πλήρως τις απαντήσεις της διοίκησης προς τις δικές του ερωτήσεις. Ωστόσο, βάσει της περαιτέρω πληροφόρησης της διοίκησης ή των εξηγήσεων αυτής, ή κατόπιν μεταβολών που διενεργήθηκαν από τη διοίκηση στις άλλες πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να ικανοποιηθεί ότι η ουσιώδης ασυνέπεια δεν υφίσταται πλέον ή ότι οι άλλες πληροφορίες δεν εμφανίζονται πλέον ουσιωδώς εσφαλμένες. Όταν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμπεράνει ότι η ουσιώδης ασυνέπεια δεν εμφανίζεται πλέον ή ότι οι άλλες πληροφορίες δεν φαίνονται να είναι πλέον ουσιωδώς εσφαλμένες, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση να συμβουλευτεί ένα εξειδικευμένο τρίτο μέρος (για

παράδειγμα, έναν ειδήμονα της διοίκησης ή ένα νομικό σύμβουλο). Σε ορισμένες περιπτώσεις, μετά την εξέταση των απαντήσεων που προέκυψαν από τη συμβουλευτική συζήτηση με τη διοίκηση ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να συμπεράνει εάν και κατά πόσο ένα ουσιώδες σφάλμα υφίσταται στις άλλες πληροφορίες. Οι ενέργειες που μπορεί να αναληφθούν από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

- Λήψη συμβουλής από το νομικό σύμβουλο του ελεγκτή,
- Εξέταση των επιπτώσεων στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα, εάν περιγράφονται ή όχι περιπτώσεις στις οποίες υπάρχει περιορισμός επιβαλλόμενος από τη διοίκηση, ή
- Απεμπλοκή από τον έλεγχο, όπου η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Αντίδραση όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 18)

Α44. Οι ενέργειες που πραγματοποιεί ο ελεγκτής εάν οι άλλες πληροφορίες δεν είναι σωστές εφόσον έχει ήδη γνωστοποιήσει το γεγονός στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αποτελούν θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή. Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη του εάν το σκεπτικό που δίνεται από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για την μη πραγματοποίηση των διορθώσεων εγείρει αμφιβολία για την ακεραιότητα ή την εντιμότητα της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, έτσι ώστε ο ελεγκτής να υποπτεύεται πρόθεση για παραπλάνηση. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει κατάλληλη την αναζήτηση νομικής συμβουλής. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό ή από άλλα επαγγελματικά πρότυπα να γνωστοποιήσει το θέμα στη ρυθμιστική αρχή ή στο ανάλογο επαγγελματικό σώμα.

Αναφορά επιπτώσεων (Αναφ. παρ. 18(α))

Α45. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η άρνηση έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι κατάλληλη όταν υπάρχει άρνηση διόρθωσης των ουσιωδών σφαλμάτων των άλλων πληροφοριών η οποία επιφέρει τέτοια αμφιβολία επί της ακεραιότητας της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ώστε να τίθεται υπό αμφισβήτηση γενικά η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Απεμπλοκή από την ανάθεση (Αναφ. παρ.18(β))

Α46. Η απεμπλοκή από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο μπορεί να είναι κατάλληλη όταν οι περιστάσεις που περιβάλουν την άρνηση διόρθωσης των ουσιωδών σφαλμάτων από τις άλλες πληροφορίες θέτει υπό αμφισβήτηση την ακεραιότητα της

διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση στο βαθμό που τίθεται υπό αμφισβήτηση η αξιοπιστία των διαβεβαιώσεων που λήφθηκαν από αυτούς κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα (Αναφ. παρ. 18(β))

Α47. Στο δημόσιο τομέα, η απεμπλοκή από την ανάθεση μπορεί να μην είναι δυνατή. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο ελεγκτής μπορεί να εκδώσει έκθεση προς τη νομοθετικό σώμα παρέχοντας λεπτομέρειες του θέματος ή μπορεί να λάβει άλλα κατάλληλα μέτρα.

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 19)

Α48. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και αυτό το ουσιώδες σφάλμα έχει διορθωθεί, οι διαδικασίες του ελεγκτή που είναι απαραίτητες υπό τις περιστάσεις περιλαμβάνουν τη διαπίστωση ότι η διόρθωση έχει πραγματοποιηθεί (σύμφωνα με την παράγραφο 17(α)) καθώς και επισκόπηση των βημάτων που έγιναν από τη διοίκηση ώστε να γνωστοποιήσει το σφάλμα σε αυτούς που σχετίζονται με τις άλλες πληροφορίες, εάν προηγουμένως εκδόθηκαν, ώστε να τους πληροφορήσει για την επισκόπηση.

Α49. Εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν συμφωνούν να επανεξετάσουν και να αναθεωρήσουν τις άλλες πληροφορίες, η λήψη των κατάλληλων μέτρων για την αναζήτηση μη διορθωμένων σφαλμάτων γνωστοποιείται στους χρήστες για τους οποίους συντάσσεται και προορίζεται η έκθεση του ελεγκτή, απαιτεί την άσκηση επαγγελματικής κρίσης και μπορεί να επηρεαστεί από σχετικούς νόμους ή κανονισμούς στη δικαιοδοσία. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει κατάλληλη την αναζήτηση νομικής συμβουλής αναφορικά με τα νομικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του .

Α50. Όταν ένα ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες παραμένει μη διορθωμένο, οι κατάλληλες ενέργειες που οφείλει να πραγματοποιήσει ο ελεγκτής ώστε να επιδιώξει τη γνωστοποίηση του μη διορθωμένου ουσιώδους σφάλματος στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται, όταν αυτό επιτρέπεται από νόμο ή κανονισμό περιλαμβάνει για παράδειγμα:

- Την παροχή νέας ή τροποποιημένης έκθεσης του ελεγκτή προς τη διοίκηση συμπεριλαμβανομένου διαφοροποιημένου τμήματος σύμφωνα με την παράγραφο 22, και αίτημα προς τη διοίκηση να παρέχει αυτή τη νέα ή τροποποιημένη έκθεση του ελεγκτή στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται. Πράττοντάς το αυτό, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει την επίπτωση, εάν υπάρχει, στην ημερομηνία της νέας ή της τροποποιημένης έκθεσης ελεγκτή, ενόψει των απαιτήσεων των ΔΠΕ ή του εφαρμοστέου νομικού και κανονιστικού πλαισίου. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επισκοπήσει τα βήματα που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση ώστε να παρέχει τη νέα ή τροποποιημένη έκθεση του ελεγκτή στους εν λόγω χρήστες

- Τη γνωστοποίηση του ουσιώδους σφάλματος στις άλλες πληροφορίες στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται (για παράδειγμα, θίγοντας το θέμα στη γενική συνέλευση των μετόχων)

- Τη γνωστοποίηση στη ρυθμιστική αρχή ή στο αντίστοιχο επαγγελματικό σώμα του μη διορθωμένου ουσιώδους σφάλματος, ή

- Την εξέταση των επιπτώσεων στη συνέχιση της ανάθεσης (βλέπε επίσης παράγραφο Α46)

Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να επικαιροποιηθεί (Αναφ. παρ. 20)

Α51. Κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση νέων πληροφοριών που έχουν επιπτώσεις επί:

- Της κατανόησής του για την οντότητα και το περιβάλλον της και συνεπώς, μπορεί να υποδηλώνει την ανάγκη αναθεώρησης της εκτίμησης κινδύνου εκ μέρους του ελεγκτή[13]

- Της ευθύνη του να αξιολογεί τις επιπτώσεις των εντοπισμένων σφαλμάτων επί του ελέγχου και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων[14]

- Τις ευθύνες του που σχετίζονται με τα μεταγενέστερα γεγονότα[15]

Αναφορά (Αναφ. παρ. 21-24)

Α52. Για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας μη εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι η ταυτοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή άλλων πληροφοριών που αναμένει να λάβει μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή θα ήταν κατάλληλη προκειμένου να παρασχεθεί πρόσθετη διαφάνεια αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που υπόκεινται στις ευθύνες του σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει κατάλληλο να το πράξει, για παράδειγμα, όταν η διοίκηση είναι σε θέση να διαβεβαιώσει ότι τέτοιες άλλες πληροφορίες θα εκδοθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Υποδείγματα δηλώσεων (Αναφ. παρ. 21-22)

Α53. Παραδείγματα υποδειγμάτων για το τμήμα «άλλες πληροφορίες» της έκθεσης του ελεγκτή περιλαμβάνονται στο Παράρτημα 2.

Αναφορά επιπτώσεων όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ.Παρ. 23)

Α54. Η γνώμη με επιφύλαξη ή η αρνητική γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην έχει επίπτωση επί της δήλωσης που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) εάν το θέμα αναφορικά με το οποίο η γνώμη του ελεγκτή

---

[13] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 11,31 και Α1
[14] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου»
[15] ΔΠΕ 560, παράγραφοι 10, 14

έχει διαφοροποιηθεί δεν περιλαμβάνεται ούτε θίγεται με οποιοδήποτε άλλο τρόπο στις άλλες πληροφορίες και το θέμα δεν επηρεάζει οποιοδήποτε μέρος των άλλων πληροφοριών. Για παράδειγμα, η γνώμη με επιφύλαξη επί των οικονομικών καταστάσεων επειδή δεν έγινε γνωστοποίηση των αμοιβών των διευθυντών όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μην έχει επιπτώσεις στην αναφορά όπως αυτή απαιτείται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχουν επιπτώσεις για μια τέτοια αναφορά όπως περιγράφεται στις παραγράφους Α55-Α58.

Γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις

Α55. Σε περιπτώσεις έκφρασης γνώμης του ελεγκτή με επιφύλαξη, ενδέχεται να εξεταστεί εάν και κατά πόσο οι άλλες πληροφορίες είναι επίσης ουσιωδώς εσφαλμένες για το ίδιο θέμα ή αναφορικά με αυτό το θέμα που εγείρει γνώμη με επιφύλαξη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Γνώμη με επιφύλαξη λόγω περιορισμού πεδίου

Α56. Όταν υπάρχει περιορισμός πεδίου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής δεν θα έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το θέμα αυτό. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να συμπεράνει εάν και κατά πόσο τα ποσά ή άλλα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες σχετίζονται με το θέμα αυτό έχοντας ως αποτέλεσμα ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να διαφοροποιήσει τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) ώστε να αναφερθεί στην αδυναμία του να εξετάσει τις περιγραφές της διοίκησης επί του θέματος στις άλλες πληροφορίες αναφορικά με τις οποίες η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων έχει διαφοροποιηθεί όπως εξηγήθηκε στη παράγραφο «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη». Ωστόσο από τον ελεγκτή απαιτείται να αναφέρει οποιαδήποτε μη διορθωμένα ουσιώδη σφάλματα επί των άλλων πληροφοριών που έχουν ταυτοποιηθεί.

Αρνητική γνώμη

Α57. Η αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων σχετίζεται με άλλα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο «Βάση για αρνητική γνώμη» και δεν αιτιολογεί την παράλειψη αναφοράς ουσιώδους σφάλματος στις άλλες πληροφορίες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 22(ε)(ii). Όταν έχει εκφραστεί αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να τροποποιήσει δεόντως τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) ώστε να τονίσει ότι τα ποσά ή τα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένα για το ίδιο θέμα ή για σχετικό θέμα με αυτό που εγείρει έκφραση αρνητικής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Άρνηση έκφρασης γνώμης

Α58. Όταν ο ελεγκτής αρνείται να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας περαιτέρω λεπτομέρειες επί του ελέγχου, και

συμπεριλαμβάνοντας παράγραφο στην οποία αντιμετωπίζει τις άλλες πληροφορίες, αυτό μπορεί να επισκιάσει την άρνηση έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Συνεπώς υπό αυτές τις συνθήκες όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), η έκθεση του ελεγκτή δεν περιλαμβάνει παράγραφο που να θίγει τις απαιτήσεις αναφοράς σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Έκθεση που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό (Αναφ. παρ. 24)

Α59. Το ΔΠΕ 200[16] εξηγεί ότι ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που είναι επιπρόσθετες των ΔΠΕ. Όπου υφίσταται η περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής μπορεί να αναγκαστεί να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη διατύπωση και λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή το οποίο διαφέρει από αυτό που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΕ. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στη παγκόσμια αγορά καθιστώντας πιο αναγνωρίσιμους τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με τα παγκοσμίως αποδεκτά και αναγνωρισμένα πρότυπα. Όταν οι διαφορές μεταξύ των νομικών και των κανονιστικών απαιτήσεων για αναφορά σχετικά με τις άλλες πληροφορίες και το παρόν ΔΠΕ σχετίζονται μόνο με τη διατύπωση και το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή και κατ' ελάχιστο, καθένα από τα στοιχεία που εντοπίζονται στη παράγραφο 24 περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Συνεπώς, σε τέτοιες περιπτώσεις ο ελεγκτής θεωρείται ότι συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ακόμα και όταν η διατύπωση και το λεκτικό που χρησιμοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή καθορίζονται από νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις αναφοράς.

[16]ΔΠΕ 200, παράγραφος Α57

Παράρτημα 1

(Αναφ. Παρ. 14, Α8)

Παραδείγματα ποσών ή άλλων κονδυλίων που ενδέχεται να περιληφθούν στις άλλες πληροφορίες

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ποσών και άλλων κονδυλίων που μπορεί να περιλαμβάνονται στις άλλες πληροφορίες. Αυτή η λίστα είναι ενδεικτική.

Ποσά

- Κονδύλια συνοπτικών βασικών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, όπως καθαρό εισόδημα, κέρδη ανά μετοχή, μερίσματα, πωλήσεις και άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, καθώς και αγορές και λειτουργικά κόστη.

- Επιλεγμένα δεδομένα λειτουργίας, όπως εισόδημα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες ανά σημαντικό τομέα λειτουργίας, ή πωλήσεις ανά γεωγραφικό τομέα ή σειρά προϊόντων.

- Ειδικά κονδύλια, όπως διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις για δικαστικές διενέξεις, απογειώσεις περιουσιακών στοιχείων, φορολογικές αναμορφώσεις, διατάξεις περιβαλλοντικής αποκατάστασης, καθώς και έξοδα αναδιάρθρωσης και αναδιοργάνωσης.

- Πληροφορίες πηγών ρευστότητας και κεφαλαίου, όπως ταμειακά διαθέσιμα, ταμειακά ισοδύναμα και τίτλοι που κατέχονται για εμπορική εκμετάλλευση, μερίσματα και δάνεια, κεφαλαιουχική μίσθωση και υποχρεώσεις δικαιωμάτων μειοψηφίας.

- Κεφαλαιουχικές δαπάνες ανά τμήμα ή τομέα.

- Ποσά και οι σχετικές οικονομικές επιπτώσεις τους σε διακανονισμούς εκτός ισολογισμού.

- Ποσά εγγυήσεων, συμβατικές υποχρεώσεις, νομικές ή περιβαλλοντικές διεκδικήσεις, και άλλα ενδεχόμενα.

- Οικονομικές μετρήσεις ή δείκτες, όπως το μικτό περιθώριο κέρδους, η μέση απόδοση απασχολούμενου κεφαλαίου, η μέση απόδοση ιδίων κεφαλαίων των μετόχων, ο γενικός δείκτης ρευστότητας, ο δείκτης κάλυψης τόκων και ο δείκτης μόχλευσης. Μερικά από τα ανωτέρω ενδέχεται να είναι άμεσα συνδεδεμένα με τις οικονομικές καταστάσεις.

Άλλα κονδύλια

- Επεξηγήσεις επί σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών παραδοχών.

- Εντοπισμός των συνδεδεμένων μερών και περιγραφές των συναλλαγών με αυτά.

- Η διασύνδεση και αλληλεπίδραση των πολιτικών της οντότητας ή της προσέγγισης στη διαχείριση των εμπορευμάτων, των κινδύνων συναλλάγματος ή επιτοκίου, όπως για παράδειγμα μέσω της χρήσης των προθεσμιακών συμβολαίων, συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων, ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων της οντότητας.

- Περιγραφές της φύσης των διακανονισμών εκτός ισολογισμού.

- Περιγραφές εγγυήσεων, αποζημιώσεων, συμβατικών υποχρεώσεων, περιπτώσεων υποχρεώσεων που απορρέουν από δικαστικές ή περιβαλλοντικές διενέξεις, και άλλα ενδεχόμενα, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών εκτιμήσεων της διοίκησης επί των σχετικών εκθέσεων της οντότητας.

- Περιγραφές αλλαγών σε νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, όπως νέοι φορολογικοί ή περιβαλλοντικοί κανονισμοί, που έχουν επηρεάσει σημαντικά τις δραστηριότητες της οντότητας ή την οικονομική της θέσης , ή θα έχουν σημαντική επίδραση στις μελλοντικές οικονομικές προοπτικές της οντότητας.

- Ποιοτικές εκτιμήσεις της διοίκησης επί των επιπτώσεων των νέων προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχουν τεθεί σε ισχύ κατά τη διάρκεια της περιόδου, ή θα τεθούν σε ισχύ κατά την επόμενη περίοδο, επί των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, της χρηματοοικονομικής θέσης και των ταμειακών ροών της οντότητας.

- Γενικές περιγραφές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και των προοπτικών.

- Επισκόπηση της στρατηγικής.

- Περιγραφές των τάσεων στις τιμές της αγοράς των βασικών προϊόντων ή πρώτων υλών.

- Αντιθέσεις προσφοράς, ζήτησης και κανονιστικών συνθηκών μεταξύ γεωγραφικών περιοχών.

- Επεξηγήσεις των συγκεκριμένων παραγόντων που επηρεάζουν την κερδοφορία της εταιρείας, σε συγκεκριμένους τομείς.

Παράρτημα 2

(Αναφ. Παρ. 21-22, Α53)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες

- **Υπόδειγμα 1:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

- **Υπόδειγμα 2:** Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

- **Υπόδειγμα 3:** Έκθεση ελεγκτή μη εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

- **Υπόδειγμα 4:** Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής δεν έχει συγκεντρώσει άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

- **Υπόδειγμα 5:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίσταται ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

- **Υπόδειγμα 6:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και υφίσταται περιορισμός του εύρους του ελέγχου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το οποίο επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

- **Υπόδειγμα 7:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και η αρνητική γνώμη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

Υπόδειγμα 1 – Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες**.**

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600[17]).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού)
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)[18].
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701[19].
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων[20]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την

[17] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»
[18] ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»
[19] ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»
[20] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν εφαρμόζεται.

κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου][21]

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Άλλες πληροφορίες [ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών]

Η διοίκηση[22] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση[23] Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει

[21] Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

[22] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

[23] Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτα να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο*[24]*) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο*[25]*) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

[Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο][26].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

---

[24] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

[25] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

[26] Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 2 – Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού)
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων[27]

Γνώμη

[27] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα και παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Άλλες πληροφορίες (ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών)

Η διοίκηση[28] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν την έκθεση[29] Χ, (αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών), την οποία λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, και την έκθεση Υ, η οποία αναμένεται να μας υποβληθεί μετά την ημερομηνία αυτή.

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες

[28] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

[29] Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκομίσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, επί των άλλων πληροφοριών που λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτα να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

[Όταν διαβάσουμε την έκθεση Υ, εάν καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτή, έχουμε την υποχρέωση να γνωστοποιήσουμε το θέμα αυτό στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και [*περιγραφή ενεργειών που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*].][30]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [31]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο][32].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

---

[30] Αυτή η πρόσθετη παράγραφος μπορεί να είναι χρήσιμη όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και έχει νομική υποχρέωση να λάβει συγκεκριμένα μέτρα για την αντιμετώπιση

[31] Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

[32] Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 3: Έκθεση ελεγκτή μη εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Δεν απαιτείται από τον ελεγκτή ούτε ο ίδιος έχει αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις

σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες [ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών]

Η διοίκηση[33] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν κατά την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή [περιέχονται στην έκθεση[34] Χ, η οποία δεν περιλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκομίσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, επί των άλλων πληροφοριών που λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτε να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [35]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

---

[33] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

[34] Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή , όπως «Εκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου»,

[35] Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

[*Υπογραφή στο όνομα της λογιστικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, ανάλογα με τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 4: Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής δεν έχει συγκεντρώσει άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με τη χρήση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής δεν έχει λάβει καμία άλλη πληροφορία πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση επί του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων[36]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την

[36] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα και παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Άλλες πληροφορίες [ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών]

Η διοίκηση[37] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση[38] Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών]. Η έκθεση αναμένεται να μας διατεθεί μετά την ημερομηνία έκθεσης ελεγκτή.

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες όταν μας διατεθούν και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

37 Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

38 Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή , όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου»,

[Όταν διαβάσουμε την έκθεση Χ, εάν καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτή, έχουμε την υποχρέωση να γνωστοποιήσουμε το θέμα αυτό στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και [*περιγραφή ενεργειών που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*].][39]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [40]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο[41]) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

---

[39] Αυτή η πρόσθετη παράγραφος μπορεί να είναι χρήσιμη όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και έχει νομική υποχρέωση να λάβει συγκεκριμένα μέτρα για την αντιμετώπιση

[40] Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

[41] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

Υπόδειγμα 5: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίσταται ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, αλλά έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση[42] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες που περιλαμβάνουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση[43] Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε συμπέρασμα οποιασδήποτε μορφής διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφουμε στη συνέχεια, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει τέτοιο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

[*Περιγραφή του ουσιώδους σφάλματος των άλλων πληροφοριών*]

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου][44]

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*].

---

[42] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

[43] Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή , όπως «Εκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου».

[44] Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων [45]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο[46]) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο][47].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

[45] Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

[46] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

[47] Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 6: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και υφίσταται περιορισμός του πεδίου του ελέγχου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού)
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν επένδυση σε ξένο συνεργάτη. Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας να αποκτήσει ο ελεγκτής επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται ουσιώδεις αλλά δεν είναι διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει λάβει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και το θέμα που εγείρει την έκφραση γνώμης με επιφύλαξη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει και τις άλλες πληροφορίες.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Γνώμη με επιφύλαξη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και τις ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και προσάρτημα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης περίληψης σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση γνώμης με επιφύλαξη» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης με επιφύλαξη

Η επένδυση του Ομίλου ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΨΖ, έναν ξένο συνεργάτη που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πραγματοποιήθηκε σε xxx στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, και το μερίδιο του ΑΒΓ επί των καθαρών εσόδων της ΧΨΖ ύψους xxx περιλαμβάνεται στα έσοδα του ΑΒΓ για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική αξία της επένδυσης του ΑΒΓ στη ΧΨΖ την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και το μερίδιο του ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της ΧΨΖ για το έτος, επειδή μας στερήθηκε η πρόσβαση στην οικονομική πληροφόρηση, στη διοίκηση, και στους ελεγκτές της ΧΨΖ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να προσδιορίσουμε εάν ήταν απαραίτητες τυχόν προσαρμογές σε αυτά τα ποσά.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας με επιφύλαξη.

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση[48] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση[49] Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

48 Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας
49 Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

Η γνώμη μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Αν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση γνώμης με επιφύλαξη» ανωτέρω, δεν ήμασταν σε θέση να συγκεντρώσουμε επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την λογιστική αξία των επενδύσεων του Ομίλου ΑΒΓ στην εταιρία ΧΨΖ την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και το μερίδιο του ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της ΧΨΖ για το έτος. Ως εκ τούτου, δεν είμαστε σε θέση να συμπεράνουμε κατά πόσον ή όχι οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένες σε σχέση με το θέμα αυτό.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου][50]

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση γνώμης με επιφύλαξη» ανωτέρω, έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων [51]

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο][52]].

[50] Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

[51] Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

[52] Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

Υπόδειγμα 7: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και η αρνητική γνώμη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).

- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).

- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω της μη ενοποίησης μιας θυγατρικής. Το ουσιώδες σφάλμα θεωρείται ότι είναι διάχυτο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιπτώσεις του σφάλματος επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν έχουν προσδιοριστεί, διότι δεν ήταν εφικτό να γίνει αυτό (δηλαδή, ενδείκνυται η έκφραση αρνητικής γνώμης).

- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες στη δικαιοδοσία.

- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.

- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και το θέμα που εγείρει την έκφραση αρνητικής γνώμης επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει και τις άλλες πληροφορίες.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο Κατάλληλο Αποδέκτη]

Αρνητική γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που συζητήθηκε στην παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη οικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση αρνητικής γνώμης

Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική Εταιρεία ΧΨΖ την οποία ο Όμιλος απέκτησε κατά τη διάρκεια του 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία συγκεκριμένων σημαντικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ως εκ τούτου, η επένδυση αυτή λογιστικοποιείται βάσει του κόστους απόκτησης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ο Όμιλος θα έπρεπε να ενοποιήσει αυτή τη θυγατρική και να λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει μη οριστικοποιημένων ποσών. Εάν η Εταιρεία ΧΨΖ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να έχουν επηρεαστεί σημαντικά. Οι επιπτώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων λόγω της αποτυχίας της ενοποίησης δεν έχουν καθοριστεί.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα

ελεγκτικά τεκμήρια που αποκομίσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για την αρνητική γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση[53] είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση[54] Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφεται στην ανωτέρω παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης», ο Όμιλος θα έπρεπε να ενοποιήσει την Εταιρεία ΧΨΖ και να λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει μη οριστικοποιημένων ποσών. Έχουμε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένες για τον ίδιο λόγο που επηρεάζονται από την αποτυχία ενοποίησης της Εταιρείας ΧΨΖ τα ποσά ή άλλα κονδύλια στην έκθεση Χ.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου][55]

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης» θεωρούμε τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να κοινοποιούνται στην έκθεσή μας.

[*Περιγραφή κάθε βασικού θέματος ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701*]**]**

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[53] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

[54] Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

[55] Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

[*Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)*]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο][56].

[*Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία*]

[*Διεύθυνση Ελεγκτή*]

[*Ημερομηνία*]

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 720 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».

[56] Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΑΠΑΔΕΑΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Καποδιστρίου 34, Τ.Κ. 104 32, Αθήνα
Τηλ. Κέντρο 210 5279000
Κείμενα προς δημοσίευση: webmaster.et@et.gr

02005261602180248